



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

## **Vývoj daňové politiky EU v posledních letech** **Development of EU Tax Policy within Recent Years**

Student: Denisa Ferenčíková  
Vedoucí bakalářské práce: prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra práva

## Zadání bakalářské práce

Student: **Denisa Ferenčíková**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6208R011 Ekonomika a právo v podnikání  
Téma: **Vývoj daňové politiky EU v posledních letech**  
**Development of EU Tax Policy within Recent Years**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účel daňové harmonizace v rámci daňové politiky EU
3. Současná fáze harmonizace nepřímých daní v EU
4. Předpokládaná harmonizace nepřímých daní v EU
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, a. s., 2010. 350 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy* 4. vyd. Praha: Linde, a. s., 2004. 306 s. ISBN 80-7201-478-1.

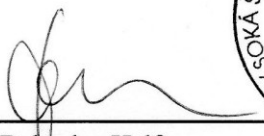
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

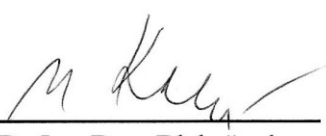
Vedoucí bakalářské práce: **prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013



  
JUDr. Bohuslav Halfar  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně a uvedla jsem veškerou použitou literaturu a další prameny.“

Ostrava dne 10. 5. 2013



Denisa Ferenčíková

# OBSAH

<b>1 ÚVOD .....</b>	<b>5</b>
<b>2 ÚČEL DAŇOVEJ HARMONIZÁCIE V RÁMCI DAŇOVEJ POLITIKY EÚ.....</b>	<b>6</b>
2. 1 Charakteristika daňovej politiky .....	6
2. 1. 1. Proces spolupráce .....	7
2. 1. 2. Daňová kvóta.....	8
2. 2 Daňová harmonizácia .....	9
2. 2. 1 Vývoj harmonizácie a najdôležitejšie daňové ustanovenia v zmluvách EÚ .....	11
2. 2. 2 Právny systém EÚ a nástroje v daňovej harmonizácii .....	12
2. 2. 3 Výhody a nevýhody daňovej harmonizácie .....	13
2. 3 Daňová koordinácia.....	14
2. 4 Daňová konkurencia.....	16
<b>3 SÚČASNÁ FÁZA HARMONIZÁCIE NEPRIAMYCH DANÍ V EÚ.....</b>	<b>19</b>
3. 1 Nepriame dane.....	19
3. 2 Charakteristika všeobecných nepriamych daní .....	20
3. 3 Daň z pridanej hodnoty .....	21
3. 3. 1 Sadzby dane z pridanej hodnoty.....	23
3. 3. 2 Vývoj dane z pridanej hodnoty a jej harmonizácia .....	24
3. 3. 4 Základný dokument harmonizácie dane z pridanej hodnoty .....	27
3. 3. 5 Klady a zápory dane z pridanej hodnoty .....	27
3. 3. 6 Oblasť správy dane z pridanej hodnoty .....	28
3. 4 Charakteristika selektívnych spotrebných daní .....	29
3. 4. 1 Vývoj a harmonizácia v oblasti akcízov .....	30
3. 4. 2 Energetické produkty a elektrická energia .....	32
3. 4. 3 Alkohol a alkoholické nápoje.....	33
3. 4. 4 Tabak a tabakové výrobky .....	34
3. 4. 5 Správa selektívnych spotrebných daní .....	35
3. 5 Daňové úniky nepriamych daní.....	35
3. 6 Česká republika a nepriame dane .....	36

<b>4 PREDPOKLADANÁ HARMONIZÁCIA NEPRIAMYCH DANÍ V EÚ .....</b>	<b>38</b>
4. 1 Budúci vývoj dane z pridanej hodnoty .....	38
4. 2 Budúci vývoj v oblasti akcízov .....	41
<b>5 ZÁVER.....</b>	<b>43</b>
<b>ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY .....</b>	<b>44</b>
<b>ZOZNAM SKRATIEK.....</b>	<b>46</b>

# 1 ÚVOD

V mojej bakalárskej práci sa venujem daňovej politike Európskej únie a harmonizácii nepriamych daní. Harmonizácia a koordinácia v oblasti daní a daňových politík členských krajín Európskej únie je závažnou politickou a ekonomickou otázkou, ktorou sa musia vlády v záujme zachovania ekonomického progresu a hospodárskej stability zaoberať. Ide o proces pomerne komplikovaný, náročný a značne kontroverzný. Na jednej strane sú členské štáty zaviazané dodržiavať právne akty platné v Európskej únii a rešpektovať politiku Únie, na druhej strane sa snažia udržať svoje súčasné postavenie v daňovej oblasti voči ostatným štátom. Významným aspektom je, že v daňových otázkach je potreba jednomyselného súhlasu všetkých členských krajín, kde každý členský štát má právo veta a môže ho hocikedy využiť. Z dôvodu dodržiavania tohto aspektu sa harmonizácia nepriamych daní posúva malými krokmi a v žiadnom prípade neprebíha intenzívne.

Cieľom mojej bakalárskej práce bolo hlavne priblížiť proces harmonizácie, poukázať na súčasnú harmonizáciu nepriamych daní a jej predpokladaný vývoj. V rámci harmonizácie sa môžeme zaoberať priamymi alebo nepriamymi daniami. Keďže harmonizácia priamych daní je veľmi zložitá a nie je moc rozvinutá, zamerala som sa len na nepriame dane.

V prvej časti som charakterizovala základné pojmy ako daňovú politiku, proces ako sa vyvíjala, právnu úpravu, daňovú harmonizáciu, koordináciu a konkurenciu. Druhá časť je venovaná harmonizácii nepriamych daní, kde som postupne prešla charakteristikou, vývojom a súčasným stavom dane z pridanej hodnoty a selektívnych spotrebných daní. Taktiež som sa venovala legislatíve, hlavne smerniciam, ktoré sú často doplňované a novelizované. Jemne som charakterizovala daňový systém Českej republiky a daňové úniky v oblasti nepriamych daní. Dostala som sa až k štvrtej kapitole, kde som sa zamerala na otázky, aký bude vývoj v oblasti harmonizácie dane z pridanej hodnoty a selektívnych spotrebných daní v budúcnosti.

## **2 ÚČEL DAŇOVEJ HARMONIZÁCIE V RÁMCI DAŇOVEJ POLITIKY EÚ**

### **2. 1 Charakteristika daňovej politiky**

Európska únia si stanovila za cieľ spojiť krajiny v Európe. Tento dôvod môžeme chápať ako protiváhu k Spojeným štátom americkým, aby vytvorili silné združenie krajín. Dnešné štáty fungujú hlavne na základoch daní a pomocou daní naplňajú štátne rozpočty. Preto, medzi jednu z najdôležitejších integračných politík radíme aj daňovú politiku EÚ.<sup>1</sup> Daňová politika je úzko spojená s každým štátom a tvorba tejto politiky je ovplyvnená mnohými faktormi. Medzi tieto faktory môžeme zaradiť napríklad : faktory ekonomické, politické, sociálne, spoločenské či historické. Pod ekonomickým faktorom si predstavíme hlavne vplyv dane na ekonomiku a jej vývoj. Príjem daní závisí tiež od hospodárskeho rastu, miery inflácie, tempa rastu ekonomiky a nezamestnanosti. Politické faktory zase pôsobia na daňové systémy z pohľadu zákonov a nariadení, ktoré určujú zákonodarné orgány štátu. Dane sú najdôležitejším a najväčším príjmom v štátnom rozpočte. Členské štáty si môžu nastaviť svoj daňový systém ako uznajú za vhodné, musia však dodržiavať pravidlá určené Európskou úniou. Daňová politika EÚ obsahuje dve časti: priame dane, ktoré zostávajú výhradne v zodpovednosti členských štátov, a nepriame dane, ktoré sa zaoberajú voľným pohybom tovaru a poskytovaním služieb. Členské štáty vo vzťahu ku priamym daniam prijali opatrenia zamerané proti vyhýbaniu sa plateniu daní a dvojitému zdaneniu.

Vyšší stupeň harmonizácie a koordinácie dosiahli štáty v oblasti nepriamych daní, kde sú platné spoločné ustanovenia o minimálnych sadzbách, daňovom základne k DPH<sup>2</sup> a spotrebným daniam. Daňová politika zabezpečuje, nech hospodárska súťaž na vnútornom trhu nie je tak narušená v dôsledku rozdielnych sadzieb a systémov nepriamych daní. Súčasne boli prijaté opatrenia proti nežiaducim účinkom daňovej súťaže. Pomocou výrazných krokov by malo dochádzať k zblížovaniu daňových systémov a k odstraňovaniu rozdielov. Tento systém je veľmi zložitý a často sa stretávame s odporom členských krajín. Krajiny EÚ sa nechcú odvrátiť od svojich národných záujmov, preto môžeme chápať, že sa jedná skôr o harmonizačné úsilie.

Daňová politika ako jedna z mála politik v európskej únii sa riadi jednomyselným schvaľovaním v Rade. Znamená to, že všetky zmeny a rozhodnutia musia získať súhlas všetkých členských štátov. Prijatie opatrení a jednanie medzi štátmi, je preto veľmi dlhé

---

<sup>1</sup> Európska únia

<sup>2</sup> Daň z pridanej hodnoty



a môže trvať aj niekoľko rokov. Krajiny ako Veľká Británia, Írsko, alebo Slovensko by radi jednomyselne rozhodnutie zrušili a nahradili ho hlasovaním kvalifikovanou väčšinou.

Bezprostredným cieľom, ktorého dosiahnutie bolo potrebné už vo spoločnom trhu sú hlavne zákaz daňovej diskriminácie. Ďalšími cieľmi v oblasti daňovej politiky sú zlepšenie fungovania jednotného trhu, zvýšenie konkurencieschopnosti EÚ, zlepšenie spolupráce národných daňových úradov, boj proti daňovým podvodom a podpora rastu zamestnanosti.

## **2. 1. 1. Proces spolupráce**

Globalizácia v druhej polovici 20. storočia bola charakteristická prechodom od miestnych trhov k celosvetovým trhom. V medzinárodnom obchode dochádza k pohybu, vzniku nadnárodných spoločností, presunu kapitálu, pri ktorom sa stretávajú rôzne daňové systémy. Je zreteľné, že dôvody, pre ktoré sa daňové systémy jednotlivých zemí odlišujú a vyvíjajú samostatne, prestávajú platiť. Jednotlivé zeme, ktoré majú vybudované vlastné daňové systémy, odvodené od svojich tradícií, musia pri zvyšovaní objemu medzinárodného obchodu reagovať na daňové systémy obchodných partnerov. Prvým krokom k spolupráci a zbližovaniu daňových systémov jednotlivých zemí bol vznik multinacionálnych korporácií, ktoré majú niekoľko dcérskych spoločností v rôznych krajinách. Taktiež pracuje stále viac rezidentov v zahraničí a preto musí dochádzať k spolupráci vlád v daňovej oblasti. Vedľa globalizačných zámerov, ktoré nútia spolupracovať štát v otázkach daňovej politiky, tu vzniká nutnosť spolupráce štátov, ktoré majú v pláne sa zapojiť do ekonomických integračných zoskupení.<sup>3</sup>

Európska únia uplatňuje svoje zámery v daňovej politike dvoma spôsobmi. Prvým typom je daňová koordinácia, ktorá predstavuje medzinárodné zbližovanie daňových systémov. Druhým a výraznejším typom je daňová harmonizácia, ktorá prispôbuje a zladzuje národné daňové systémy a jednotlivé dane na princípe zachovania spoločných predpisov zúčastnených krajín. Harmonizácia sa môže dotýkať konštrukcií daní, ale aj jej administratívy. Pod administratívnou časťou rozumieme inkaso dane, povinnosti platcu dane a daňovú kontrolu. Ako absolútny protipól k daňovej harmonizácii môže byť chápaná daňová konkurencia, ktorá môže doniesť rozdielnu výšku daňovej kvóty v členských zemiach EÚ. V ďalších častiach sa budem venovať týmto trom možnostiam a ich podrobnému rozobratiu.

---

<sup>3</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 28-29

## 2. 1. 2. Daňová kvóta

Daňová kvóta je najznámejší a najpoužívanější ukazovateľ daňového zaťaženia obyvateľstva. Podľa Širokého je definovaná ako: „ *poměr daňového inkasa veřejných rozpočtu k hrubému domácímu produktu (HDP) v běžných cenách.*“<sup>4</sup> Pod hrubým domácim produktom si predstavujeme súčet všetkých výrobkov a služieb, ktoré boli vyprodukované v danom roku v hospodárstve. Výška daňovej kvóty závisí na ekonomickej úrovni štátu len čiastočne. Tento ukazovateľ používame pri medzinárodnom zrovnávaní, ale nemá moc veľkú vypovedaciu schopnosť. Daňovú kvótu môžeme rozdeliť na jednoduchú a zložitú. Do jednoduchej daňovej kvóty radíme len príjmy verejných rozpočtov, ktoré ako dane v skutočnosti označujeme. Do zložitej daňovej kvóty okrem príjmov započítavame aj príjmy z povinného poistného na sociálne zabezpečenie, príspevky na štátu politiku zamestnanosti a príjmy z povinného zdravotného poistenia.

Európska únia ako celok má vysoké daňové zaťaženie. V roku 2010 celková miera zdanenia, čo znamená súčet dane a príspevkov na sociálne zabezpečenie v 27 krajinách EÚ presahovala 38,4 % . EÚ má vysoké daňové zaťaženie nie len oproti USA<sup>5</sup> (24,8%) a Japonsku (26,9 %), ale aj v porovnaní s mimoeurópskymi OECD<sup>6</sup> členmi, ktoré presahujú len 30%. Pokiaľ sa jedná o menej rozvinuté krajiny pre ne sú typické relatívne nízke daňové pomery. Vysoká úroveň daňového zaťaženia v EÚ však neznamená, že všetky členské krajiny majú vysoké zaťaženie. V EÚ majú najvyššie daňové zaťaženie štáty ako Švédsko (45,8%), Fínsko (42,1%) a Dánsko (47,6 %) najnižšie daňové zaťaženie majú krajiny ako Lotyšsko (27,1%), Rumunsko (27,2%) či Slovensko (28,1%). Výška daňovej kvóty v Českej republike v roku 2010 je vo výške 33,8 %. V porovnaní so susednými krajinami je nižšia ako v Rakúsku a Nemecku, ale vyššia ako na Slovensku a v Poľsku. Hlavným zdrojom príjmov z daní je poistné na sociálne zabezpečenie, ktoré dosahuje 45,2 % z celkových daní a je viac ako 14 percentuálnych bodov nad priemerom EÚ. Podiel priamych daní je naopak nižší o 9,6 percentuálnych bodov ako v Únii. Najmä nepriame daňové príjmy sú jedny z najnižších v EÚ spolu s Rakúskom, Talianskom a Španielskom. Medzi členskými krajinami sú však veľké rozdiely.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 36

<sup>5</sup> Spojené štáty americké

<sup>6</sup> Organizácia pre ekonomickú spoluprácu a rozvoj

<sup>7</sup> *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. 2012 [cit. 2013-04-15]. ISSN 1831-8789. Dostupné z:

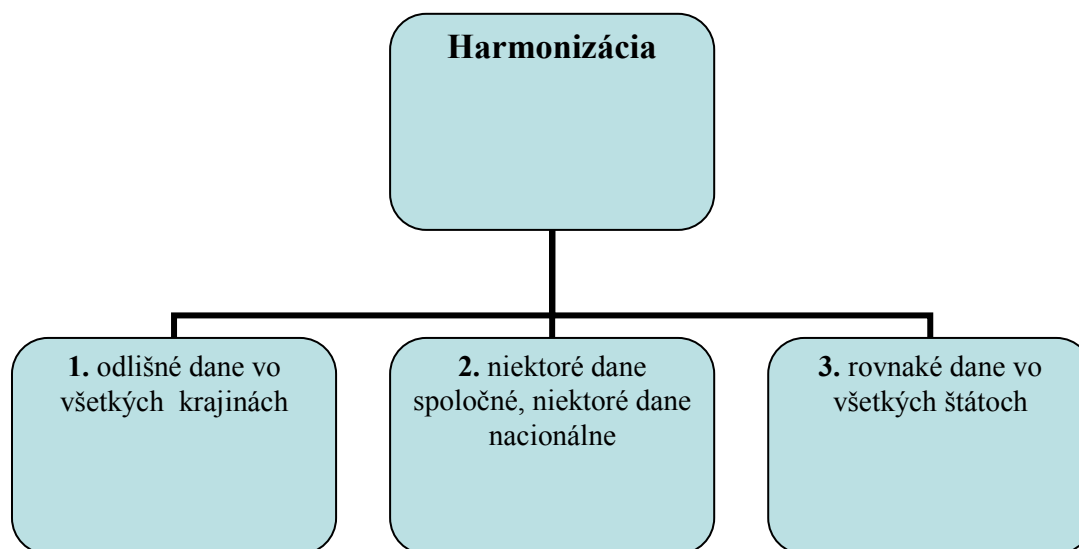
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2012/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf)

## 2. 2 Daňová harmonizácia

Ak chce štát zmeniť fungovanie daňových systémov ponúka sa vzájomná dohoda o koordinácii alebo harmonizácii daňových systémov. Harmonizácia je potrebná pri fungovaní jednotného vnútorného trhu. V EÚ je cieľom daňovej harmonizácie vytvoriť daňové prostredie, kde by neboli prekážky pre voľný pohyb ľudí, kapitálu, výrobkov a služieb medzi členskými krajinami. Pod pojmom daňová harmonizácia si predstavujeme špecifický nástroj zbližovania daňových sústav štátu na základe spoločných pravidiel. Môžeme ju taktiež chápať ako proces, kde pomocou prostriedkov dosahujeme stanovené ciele a tiež ako výsledok, ktorý dosahujeme samostatnou harmonizáciou daňovej legislatívy. Harmonizácia každej dane musí prebiehať vždy v troch fázach:

- výber dane, ktorá má byť harmonizovaná ,
- harmonizácia daňového základu ,
- harmonizácia daňovej sadzby .

Podľa súvislosti daňovej harmonizácie k daňovému základu, daňovej sadzbe a daňovej administratívy môžeme harmonizáciu rozdeliť na rôzne typy.



**Obrázok 2. 1** – Rozdelenie harmonizácie na niekoľko úrovní<sup>8</sup>

Ak všetky krajiny majú odlišné dane môžeme túto situáciu rozčleniť na :

- I. **Harmonizácia neexistuje** – neexistuje kooperácia na administratívnej rovine, nie sú zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia .

<sup>8</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: Aspi, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7. str. 15

## II. **Nízka harmonizácia**- vznikajú zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a utvárajú sa ďalšie partnerstvá na administratívnej úrovni.

Ak krajiny používajú niekedy dane spoločné a inokedy dane národné stretávame sa s názvom **čiastková harmonizácia**. Pod pojmom čiastkovej harmonizácie si môžeme predstaviť len harmonizáciu vybraných nariadení daňových systémov. Touto cestou sa zaoberá Európska komisia v oblasti korporatívneho zdaňovania. V situácii, keď sa používajú rovnaké dane vo všetkých štátoch, môžu nastať dve situácie. Prvá možnosť sa utvára, keď sa používajú rozdielne daňové základy a vzniká **nominálna harmonizácia**. Druhá situácia nastáva, keď sa používajú rovnaké daňové základy a tu sa stretávame s **celkovou harmonizáciou** a harmonizáciou daňových základov. „V daňovej teórii je teda celková harmonizácia definovaná ako výsledok harmonizácie štruktúrnej a harmonizácie daňových sazieb.“<sup>9</sup>

Ak chceme daňovú harmonizáciu považovať za prostriedky, pomocou ktorých dosahujeme vnútorného trhu delíme harmonizáciu na **pozitívnu a negatívnu**. Pomocou pozitívnej harmonizácie vzniká najlepší spôsob fungovania vnútorného trhu. Tento proces pozitívnej harmonizácie približuje národné daňové systémy štátov Európskych spoločenstiev. Európska komisia využíva pri tom implementáciu smerníc, nariadení a iných zákonodarných nástrojov. Metódou pozitívnej harmonizácie sa v súčasnosti moc nepostupuje, pretože vyžaduje jednotnosť.

Negatívnou harmonizáciou sa zaoberá Európsky súdny dvor, ktorý vytvára opatrenia v národných daňových systémoch na základe daňovej judikatúry ESD<sup>10</sup>. „I když jsou většinou směřovány do národní legislativy formou rozsudků žalob subjektů tuzemského práva, svou interpretací dávají i výklad komunitárního práva společný pro všechny členské státy.“<sup>11</sup> Rezultátom negatívnej harmonizácie nikdy nemôže byť situácia, kde vo všetkých členských krajinách budú platiť rovnaké pravidlá.

Daňovú harmonizáciu môžeme podľa súčasného vývoja členiť taktiež na **priamu a nepriamu**. Tento proces sa snaží harmonizovať daňové ustanovenia priamo pomocou daňových smerníc. Nepriamu harmonizáciu sa snažíme dosiahnuť pomocou iných oblastí práva ako sú napríklad obchodníci. Môžeme sa s ňou stretnúť v oblasti zdaňovania spoločnosti, kde sa stretávame s harmonizáciou účtovníctva a obchodného práva.

---

<sup>9</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: Aspi, 2008. s 260. ISBN 978-80-7357-386-7. str. 16

<sup>10</sup> Európsky súdny dvor

<sup>11</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 31

## 2. 2. 1 Vývoj harmonizácie a najdôležitejšie daňové ustanovenia v zmluvách EÚ

Proces európskej integrácie bol založený na zmluvách primárneho práva, ktoré boli viackrát novelizované. Prvá zmluva bola Zmluva o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele (ESUO), ktorá bola podpísaná 18.4. 1951 v Paríži a vypršala v roku 2002. Ďalšie dve primárne zmluvy, ktoré boli založené sú Zmluva o založení Európskej spoločnosti pre atómovú energiu (Euroatom) a Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva (EHS). Tieto dve zmluvy boli spoločne podpísané v Ríme 25. 3. 1957. S platnosťou od 1.11. 1993 bolo EHS premenované na Európske Spoločenstvo (ES). V dôsledku vytvorenia spoločných orgánov všetkých troch spoločenstiev (ESUO, Euroatom, EHS) sa používal spoločný názov Európske spoločenstvá. Text štvrtého základného dokumentu je Zmluva o Európskej únii, ktorá nabrala účinnosť od 1.11.1993. Pomocou tejto zmluvy dochádza k vytvoreniu nového kvalitného stupňa integrácie. Zatiaľ posledným základným dokumentom EU je Lisabonská zmluva, ktorú tvoria dve hlavné časti. Prvá časť obsahuje znenie Zmluvy o Európskej únii a druhá časť znenia prináša zmenu Zmluvy o Európskych spoločenstvách, ktorá má v súčasnosti pomenovanie **Zmluva o fungovaní Európskej únie**.<sup>12</sup>

Za počiatočné daňové ustanovenia, z ktorých vyplývala spolupráca v daňovej oblasti medzi členskými štátmi môžeme považovať články 95 až 98 Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva. Záverečný akt Medzivládnej konferencie o spoločnom trhu a Euroatome, ktorý podpísali dňa 29.5. 1956 v Benátkach ministri zahraničných vecí Belgicka, Spolkovej republiky Nemecka, Francúzska, Talianska, Luxemburska a Holandska, pokračovali vo svojej práci v Bruseli a na záver sa zišli v Ríme dňa 25.3.1957, schválili vo zmluve okrem iného i kapitolu 2 o daňových ustanoveniach. Oblasťou nepriamych daní sa zaoberá ako prvý článok 95, ktorý zakazoval vládam uvalovať na dovážaný tovar inú daň, než je stanovená na domáce výrobky. V článku 96 je ustanovené, že v prípade exportu výrobkov do členských zemí nemôže daň prevýšiť hodnotu dane, ktorá bola pôvodne vybratá. Daň z obrátu bola zachytená v článku 97, ktorá obmedzovala negatíva vyplývajúce z používania tejto dane. Priame dane boli zachytené len v článku 98, ktorý zakazoval zvýhodnenie vývozu do členských krajín formou zníženia priamych daní. Je pochopiteľné, že sa zmluvy o Európskych spoločenstvách novelizovali a niektoré daňové ustanovenia zo zakladajúcej Rímskej zmluvy boli pozmenené. Za podstatné zmeny môžeme považovať prijatie Zmluvy o Európskej únii, ktorá nahradila čl. 99 novým znením a prijatie

---

<sup>12</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 23-24

Amsterdamskej zmluvy, ktorá prečíslovala pôvodnú zmluvu a zrušila pôvodný článok 97. Vyraďenie tohto článku bolo pochopiteľné, pretože v tejto dobe všetky štáty Spoločenstva uplatňovali jediný typ všeobecnej nepriamej dane a to daň z pridanej hodnoty. Vo Zmluve o založení Európskeho spoločenstva daňovú harmonizáciu podporujú články 94 až 97 (v novom číslovaní), ktoré sa venovali zbližovaniu právnych predpisov, a tým aj daňovou harmonizáciu. Súčasťou je aj článok 174, od ktorého môžeme nepriamo odvodiť harmonizáciu akcízov z energií. Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva nahradila Zmluva o fungovaní Európskej únie, ktorá prevzala texty článkom prakticky v nezmenenej podobe, len články prečíslovala. V čl. 98 (terajší čl. 112) boli vypustené dva slová „kvalifikovanou väčšinou“ a v čl. 99 (terajší čl. 113) sú legislatívne spresnené procedúry ako dôsledok pozmenených hlasovacích postupov EÚ. Okrem základných zmlúv EÚ a ich novelizácii sa daňovými otázkami zaoberajú aj iné písomné materiály EÚ, ktoré označujeme ako prístupové zmluvy.<sup>13</sup>

## 2. 2. 2 Právny systém EÚ a nástroje v daňovej harmonizácii

Lisabonská zmluva zaviedla jednotné používanie pojmu Únia. V tejto zmluve je výslovne stanovené, že Európska únia má právnu subjektivitu, s ktorou disponuje naďalej aj Euroatom. Právo EÚ má jednotnú povahu a je špecifické v tom, že má právomoc vytvárať legislatívne normy platné nielen pre jednotlivé členské štáty, ale aj záväzné akty pre subjekty týchto členských štátov. Toto právo označujeme ako komunitárne právo, ktoré sa stalo novým typom medzinárodnej legislatívy. Jeho subjektmi nie sú len členské štáty, ale aj štátni príslušníci všetkých členských krajín EÚ. Právny systém EÚ je charakteristický zásadou supremacie, zásadou subsidiarity a zásadou priameho účinku. Tieto zásady sú systémové vlastnosti právneho systému EÚ. Komunitárne právo môžeme klasifikovať podľa jej sily na právo **primárne** a právo **sekundárne**. Primárne právo tvorí základ právneho radu EÚ ako celku, vymedzuje štruktúru a kompetencie Európskych spoločenstiev a taktiež základné princípy, na ktorých funguje EÚ. Zmluvy, ktoré primárne právo tvorí majú medzinárodný charakter. Sekundárne právo tvoria legislatívne akty orgánov EÚ. V súčasnosti patrí medzi sekundárne právo: nariadenia, smernice, rozhodnutia, odporúčenia a stanoviská.

**Nariadenia** sú normatívne právne akty, ktoré sú záväzné pre orgány EÚ, členské štáty, ale aj pre občanov týchto štátov. Judikatúrou SD<sup>14</sup> bola potvrdená ich priama účinnosť, čo znamená, že ak nariadenia sú v rozpore s vnútroštátnou úpravou niektorého členského

<sup>13</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 24-27

<sup>14</sup> Súdny dvor

štátu, majú ich ustanovenia vždy prednosť pred tuzemskou úpravou. Nariadenia sa ihneď stávajú súčasťou právneho prostredia členských krajín, dokonca nemôžu nariadenia implementovať.

**Smernice** označujeme ako právne normatívne akty, ktoré po svojom schválení majú členské štáty povinnosť prijať do svojho národného právneho poriadku v určitom časovom intervale. Smernice sú základným právnym nástrojom harmonizácie národných právnych radov, a preto sú základom pre oblasť harmonizácie daňových systémov. Smernice zahŕňajú ustanovenia, ktoré hovoria väčšinou o prijatí právnych a správnych predpisov dôležitých pre dosiahnutie harmónie s touto smernicou. I po prijatí smernice sa však môže príslušná legislatíva v jednotlivých krajinách líšiť, pretože smernice nestanovujú akým spôsobom sa majú do národného právneho radu implementovať. Štáty EÚ môžu samostatne rozhodovať, akým spôsobom budú prijatie smerníc uskutočňovať.

Ako prvý proces prijatia smerníc je transpozícia. Tento proces môžeme definovať ako formálne prenesenie obsahu smerníc do národnej legislatívy bez okamžitého praktického účinku. Transpozícia býva označovaná ako právna technika, kde musia členské štáty splniť povinnosť uviesť svoj právny poriadok do súladu s príslušnou smernicou. Po tomto procese nastupuje proces implementácie, ktorý sa zaoberá reálnym dosiahnutím cieľov smerníc a taktiež vymáhaním obsahu smernice prostredníctvom národnej legislatívy.

**Rozhodnutia** sú individuálne právne akty, ktoré sú určené konkrétnym subjektom. Tieto rozhodnutia sú povinné len pre členské štáty a pre právnické a fyzické osoby, ktoré sú v nich uvedené.

**Stanoviská a odporúčenia** nie sú obligátne právne akty. Môžu naznačiť budúcu záväznú úpravu a byť predlohou pre nariadenia a smernice.

Okrem nástrojov primárneho a sekundárneho práva sú daňové systémy krajín EÚ ovplyvňované ďalšími legislatívnymi aktmi, ktoré tiež majú určitý dopad na dane. Medzi tie najhlavnejšie patria medzinárodné zmluvy. Medzi ostatné daňové nástroje môžeme ešte zaradiť Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, Dohody vyplývajúce z účasti v iných medzinárodných organizáciách a odporúčania a námety od významných inštitúcií.<sup>15</sup>

### 2. 2. 3 Výhody a nevýhody daňovej harmonizácie

Proces daňovej harmonizácie má svoje výhody, ale stretneme sa aj s určitými nevýhodami. Pod pojmom výhody si môžeme predstaviť proces, ktorý spočíva

---

<sup>15</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 45-49

v zjednodušovaní a zjednotení daní a prispieva k zefektívneniu správy dane. K pozitívam daňovej harmonizácie môžeme zaradiť lepšiu kontrolu, možnosť účinnejšie zabrániť poplatníkom vyhýbať sa daňovej povinnosti a taktiež nemôžeme zabudnúť na zjednodušenú administratívu. Ďalší argument harmonizátorov, ktorý zastávajú daňovú harmonizáciu, hovorí o tom, že daňová konkurencia ohrozuje zamestnanosť. Ukončenie činnosti podnikov a ich presun do lepších podnikateľských častí sveta je nočnou morou západnej Európy. Iným dôvodom, prečo by mala daňová harmonizácia fungovať, je že daňová konkurencia vedie k ohrozeniu daňových výnosov a mieri tak na verejné rozpočty. Ako posledným dôvodom môžeme uviesť, argumentovať, že rozdiely medzi národnými daňovými systémy sú bariérou pre plynulé fungovanie jednotného trhu. Rozdielne zdanenie podnikov v EÚ môže privádzať k rozdielnemu postaveniu v hospodárskej súťaži v rámci EÚ.

Opačným pólom k zástancom daňovej harmonizácie sú nepriatelia daňovej harmonizácie. Ich negatíva proti daňovej harmonizácii môžeme zhrnúť do následných bodov:

- ❖ dôsledkom harmonizácie dochádza k vyšším daňovým sadzbám- môžeme povedať, že harmonizácia netvorí tlak na výdajové hľadisko rozpočtu;
- ❖ pomalší rast ekonomiky ako následok harmonizácie – ak dôjde k zvýšeniu daňových sadzieb nastáva pokles celkovej produktivity a ohrozuje zahraničný kapitál;
- ❖ harmonizácia nezabraňuje prehnanej expanzii vo verejnom sektore;
- ❖ národná suverenita členských štátov je narúšaná zásahmi harmonizácie;
- ❖ ohrozenie príjmovej časti rozpočtu krajín z dôsledku harmonizácie – štáty ktoré využívajú vyššie sadzby dane, u nich tvorí výnos z harmonizovanej dane podstatnú časť príjmov;
- ❖ harmonizácia znamená nedostatok fiškálnej autonómie krajín EÚ.

## 2.3 Daňová koordinácia

Popri daňovej harmonizácii sa taktiež musíme zoznámiť s daňovou koordináciou. O daňovej koordinácii hovoríme ako o prvom stupni medzinárodného postupu k zbližovaniu daňových systémov. Hovoríme predovšetkým o vytváraní bilaterálnych, alebo multilaterálnych schém zdanenia za účelom obmedzenia arbitrážnych obchodov.<sup>16</sup> Cieľom daňovej koordinácie je zaobstaráť vzájomnú výmenu údajov daňových rezidentov

---

<sup>16</sup> KUBATOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8



jednotlivých zemí. Môžeme povedať, že daňová koordinácia nevedie k jednotnosti daňových systémov, ale zahŕňa prispôbenie daňového systému jedného štátu k štátu druhému.

Ako príznačný výsledok procesu koordinácie môžeme označiť napr. vzorové zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. S daňovou koordináciou sa môžeme stretnúť okrem členských štátov EÚ aj v Európskych spoločenstvách, v zónach voľného obchodu, alebo aj v organizáciách OECD, OSN<sup>17</sup> alebo Medzinárodný menový fond.

Daňová koordinácia je nutná v situáciách, ktoré majú cezhraničný rozmer. V súčasnosti sú považované za najväčšie prekážky na vnútornom trhu dôsledky nekoordinovaných daňových politík členských krajín. Mobilita faktorov a integrácia jednotného trhu EÚ znamenajú, že pomocou daní sú ovplyvnené rozhodnutia ekonomických subjektov. Nezhoda medzi internými daňovými predpismi môže fungovať ako prekážka a brániť obyvateľom a podnikateľom v tom, aby naplno využívali výhody integrovaného trhu. Ďalším bodom v čom môže koordinácia pomôcť implementácia vnútroštátnych stratégií daňovej politiky zameraných na podporu rastu. S touto situáciou sa môžeme stretnúť v prípadoch, keď rast prispieva k eliminácii škodlivých daňových praktík a predchádzaniu podvodom a daňovým únikom. Na základe bojov proti daňovým podvodom a únikom môžeme ochrániť daňové základne štátov EÚ a pomôcť zvýšiť príjmy bez zvyšovania daňového zaťaženia.

Poznáme dva základné typy daňovej koordinácie:

- zmluvná daňová koordinácia,
- spontánna daňová koordinácia.

Pod **zmluvnou daňovou koordináciou** si predstavujeme zmluvné vyjednávanie štátov, ktoré majú povinnosť sa chovať určitým spôsobom. Konkrétnym príkladom zmluvnej koordinácie je uzatváranie bilaterálnych zmlúv a to hlavne medzinárodné zmluvy a zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Na poli Európskej únie môžeme považovať za zmluvnú daňovú koordináciu napr. vytvorenie Spoločných pravidiel pre zdaňovanie korporácií. Úplne opačný zmysel má **spontánna koordinácia**, ktorá nezahŕňa vyjednávanie s inými štátmi. Za výsledok spontánnej koordinácie môžeme považovať daňovú súťaž. Príkladom na poli Európskej únie môže byť spontánna daňová koordinácia znižovania nominálnych národných sadzieb dane z korporatívnych príjmov.

---

<sup>17</sup> Organizácia spojených národov

## 2. 4 Daňová konkurencia

Obdobie globalizácie ponúka daňovým subjektom stále väčší priestor pre presuny daňových základov do krajín s nižšou úrovňou zdanenia a pre vyhýbanie sa plateniu daní. Dopyt poplatníkov po tomto spôsobe optimalizácie daňových povinností a po redukcii daňového zaťaženia vedie k daňovej konkurencii medzi štátmi. Daňová konkurencia nám približuje proces, kedy existujú krajiny, ktoré majú rozdielne daňové systémy a sadzby, na základe ktorých sa snažia štáty prilákať do zeme nové daňové základy. Pri daňovej konkurencii sa môžeme stretnúť s tzv. spontánnym harmonizačným efektom, ktorý hovorí o spontánnom zbližovaní sadzieb a preto nie je potrebné sadzby harmonizovať umelo. S touto situáciou sa môžeme stretnúť hlavne u daňových sadzieb susedných zemí, ktoré sa zbližujú vďaka prihraničným arbitrážnym obchodom. Daňová konkurencia sa spája taktiež so znižovaním dane z právnickým osôb. Výsledkom tohto znižovania dane dochádza k hospodárskemu rastu, vyššej konkurencieschopnosti a pohyblivosti kapitálu.

Konkurencia je považovaná za faktor, ktorá umožňuje zvyšovanie tržnej efektívnosti a to prostredníctvom efektívneho umiestňovania voľných zdrojov. U daňovej konkurencie o tomto procese nemôžeme hovoriť. Ak nastane situácia tržného zlyhania konkurencia nemôže efektívne umiestňovať voľné zdroje. Jedná sa o situáciu, kde daňový poplatník za zaplatenú daň nedostane ekvivalentnú hodnotu. Z toho vyplýva, že daňová súťaž vedie k reštrikcii verejného sektoru.

Daňová konkurencia je považovaná za výhodnú, pretože pomáha pri znižovaní vládnych výdajov. Na opačnej strane však môže neobmedzená a neriadená daňová konkurencia ohrozovať daňové príjmy členských štátov. „*Současnou daňovou konkurenci panující v Evropských společenstvích lze chápat spíše jako výsledek selhání harmonizačního procesu, než záměr.*“<sup>18</sup>

Je potrebné aby sme uviedli ešte jeden dôležitý faktor a to samostatnú daňovú konkurenciu, ktorá panuje medzi jednotlivými štátmi EÚ. Stretávame sa tu so stavom, kde dochádza k presunu kapitálu do krajín s nižším daňovým zaťažením. Tento stav označujeme ako škodlivú daňovú súťaž, alebo princíp platobnej schopnosti. Jedná sa o situáciu, ktorá nevedie ekonomické subjekty k tomu, aby platili dane v krajine, kde danú verejnú službu využili. Dochádza k zhoršeniu situácie všetkých členských krajín, pretože sa ekonomické subjekty snažia platiť dane v daňovej jurisdikcii s nízkymi sadzbami a využívať služby

---

<sup>18</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: Aspi, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7. str. 24

v daňovej jurisdikcii s vysokými sadzbami. Medzi ďalšie negatíva daňovej súťaže je existencia externalít. Jedná sa o činnosť, ktorá ovplyvňuje pozitívne alebo negatívne iné subjekty, bez toho aby museli platiť alebo byť odškodnený. Existencia externalít nastáva, ak akcia na národnej úrovni má významný dopad aj na ostatné zeme v EÚ. V takom prípade sa dostane koordinácia k značným ziskom, čo sa týka celkového blahobytu, pretože umožní internalizáciu týchto prelievacích efektov.<sup>19</sup>

Musíme dosahovať aspoň nejaký stupeň harmonizácie, aby sme znížili výskyt extrémnych prípadov. Vhodným príkladom sú daňové raje, ktoré poskytujú svojim rezidentom určité výhody ako sú:

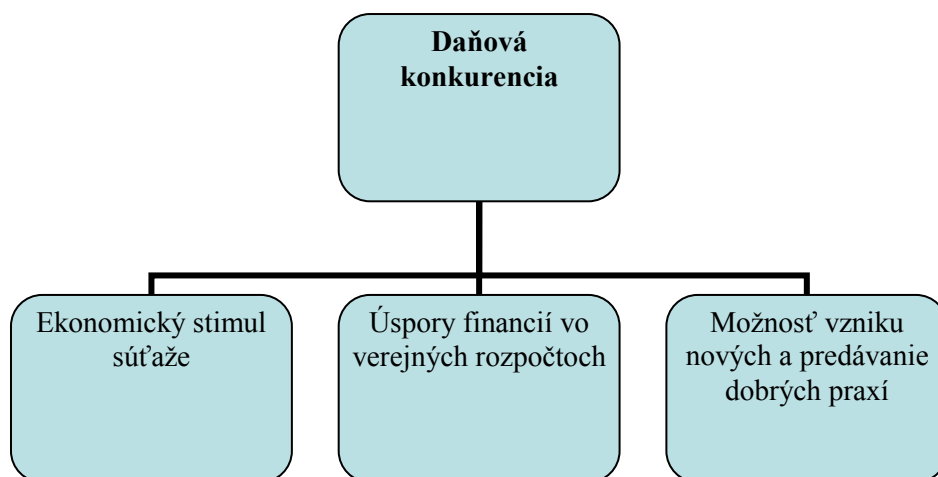
- tzv. ring fencing - je stav, kde je preferenčný daňový režim prísne oddelený od domáceho trhu, tuzemské krajiny chránia pred týmto systémom svoju ekonomiku;
- efektívnosť sadzby dane je veľmi nízka či dokonca nulová;
- deficit transparentnosti daňového systému;
- dostatočná výmena informácií medzi poplatníkmi.

Daňovými rajmi sa rozhodli byť väčšinou malé krajiny, aby dokázali prilákať investície. Takýmito krajinami však nemusia byť len malé ostrovné štáty kdesi v trópoch, ale aj vyspelé európske štáty ako napríklad Luxembursko, Rakúsko či Belgicko a tiež niektoré štáty USA.

Daňovú konkurenciu môžeme taktiež označiť za poctivú, škodlivú a spornú. Pojem poctivá vyplýva z rozdielnej úrovne celkového daňového zaťaženia obyvateľstva, ktoré je výsledkom preferencií voličov, ktorí prikladajú stupni zabezpečených verejných statkov, vzdelávacím systémom, infraštruktúre a výkonnosti verejných inštitúcií. Škodlivou daňovou konkurenciou rozumieme konkurenciu zameranú na preťahovanie zahraničného kapitálu pri súčasnej ochrane národného trhu a vytváranie podmienok pre zvýšenie zamestnanosti. Sporná daňová konkurencia je na rozhraní škodlivej a poctivej, a ktorá sa hlavne týka vlačnosti predávania daňových informácií, poprípade prelomenie bankového tajomstva. Na záver si ešte priblížime pomocou organizačnej štruktúry potenciálne plusy daňovej konkurencie.

---

<sup>19</sup> HOBZA, Alexander. *Evropská unie a hospodářské reformy*. 1. vyd. Praha: C.B. Beck, 2009. 352 s. ISBN 978-80-7400-122-2.



**Obrázok 2. 2** – Realizovateľné klady daňovej konkurencie<sup>20</sup>

Liberálni teoretici považovali veľké zásahy za zbytočné a ako môžeme vidieť na obrázku poukázali na možné plusy súťaže daňových systémov pre zvýšenie ekonomických stimulov daní a na úsporu prostriedkov verejných rozpočtov. Taktiež komisia pripúšťa pozitíva, ktoré môže priniesť rozdielna výška daňovej kvóty v jednotlivých štátoch EÚ.

<sup>20</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 32

### **3 SÚČASNÁ FÁZA HARMONIZÁCIE NEPRIAMYCH DANÍ V EÚ**

S harmonizáciou daní sa stretávame pri nepriamych, ale aj priamych daniach. Avšak úspešnosť tejto harmonizácie nie je rovnaká v oboch oblastiach. Otázka priamych daní nebola nikdy aktuálnou témou ani na úrovni Európskej únie. Mnohovravný je výrok, že členské štáty si chránia suverenitu v priamych daniach ako keby to bolo ich panenstvo. Harmonizačný proces v oblasti priamych daní stagnuje a príčiny tohto javu môžeme charakterizovať do dvoch skutočností. Prvou skutočnosťou sú rozdielne daňové systémy a druhým faktom je neochota členských štátov k ďalšej harmonizácii. Významný európski politici vyzývajú vo väčšiu integráciu štátov EÚ, pretože vidia v tom určitú výhodu pred budúcimi ekonomickými problémami. Priame dane môžeme rozdeliť predovšetkým na dve veľké oblasti, a to na dane dôchodkové a majetkové. Medzi dôchodkové dane patrí daň z príjmu fyzických osôb a daň z príjmu právnických osôb, inak nazývaná ako daň zo zisku firiem. Tieto dane sú najväčším prispievateľom do štátneho rozpočtu a medzi obyvateľmi sú najmenej obľúbené. Výška dôchodkovej dane je v štátoch rôznorodá, pretože môžeme pri výpočte zohľadniť počet vyživovaných detí, invaliditu, taktiež využiť odpočítateľné položky, alebo zaradiť rôzne zľavy na dani, či oslobodenia od dane. Najväčším problémom priamych daní sú daňové úniky a vo hlavne v medzinárodnom meraní. V rámci EÚ a harmonizácie týchto daní nedošlo v tomto turbulentnom období k veľkému vývoju, pretože dochádza k značnému narušeniu autonómie v oblasti fiškálnej politiky. EÚ síce predkladá návrhy hlbšej harmonizácie priamych daní, no vyžaduje si to súhlas všetkých členských krajín, z čoho vznikajú únikové riešenia. Z tohto dôvodu sa budem venovať harmonizácii nepriamych daní, ktorá je predmetom intenzívneho jednania členských štátov už od začiatku ekonomickej integrácie.

#### **3. 1 Nepriame dane**

Harmonizácia nepriamych daní je dôležitá, o čom nás presvedčuje aj skutočnosť, že nepriamym daniam sú venované tri články v pôvodnej Zmluve o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva. Harmonizácia nepriamych daní je veľmi významná pri fungovaní spoločného trhu, ktorý má za úlohu zabezpečiť voľný pohyb zboží, osôb, služieb a kapitálu. Dane nepriame sú zakalkulované do spotrebiteľských či predajných cien a sú vyberané bez ohľadu na dosiahnutý zisk či iný príjem. Viazu sa na obrat, výrobu alebo spotrebu zboží. Prvým a neodkladným problémom na počiatku bolo niekoľkostupňové kumulatívne dane, ktoré svojou zložitosťou a rozdielnosťou neumožňovali porovnávanie

a vysporiadavanie pri prechode hraníc zdaňovaných výrobkov. Preto sa Komisia snažila nájsť riešenie v koncepcii novej jednotnej dane.<sup>21</sup>

Tieto dane sa uvažujú na vec a nekladú dôraz na príjmovú stránku poplatníka. Úmyslom predávajúci je presunúť svoju daňovú záťaž do cien, začo v konečnom dôsledku doplatia len končení spotrebiteľia.

Medzi nepriame dane radíme :

- všeobecné nepriame dane,
- selektívne nepriame dane.

Odlišovacím znakom týchto nepriamych daní je hlavne veľkosť okruhu zdaňovaných výrobkov. Taktiež sa stretávame s odlišným výpočtom dane. U všeobecnej nepriamej dane je daň stanovená percentom z ceny a u selektívnej nepriamej dane je to väčšinou vo forme jednotkovej dane. Vlastnosti nepriamych daní môžeme zhrnúť do niekoľkých bodov:

- pevný a dobre predvídateľný príjem do štátneho rozpočtu,
- sú ukryté v cene výrobkov a služieb,
- umožňujú pomalé zvyšovanie daňového zaťaženia,
- ich zvyšovanie je jednoduchšie ako zvyšovanie u priamych daní,
- sú neutrálne a každý občan ich platí vo rovnakej výške ,
- vedú k jednorazovému zvyšovaniu cien a taktiež krátkodobo k vyššej inflácii,
- majú náročnú administratívu, ale postupom času sú čoraz ľahšie zvládnuteľné.

### 3. 2 Charakteristika všeobecných nepriamych daní

Všeobecné nepriame dane sú ukladané na celý obrat jednotlivých hospodárskych subjektov , a preto sú často označované ako obrátové dane. Obrátovú daň môžeme vyberať naraz alebo postupne v rôznej časti životnosti produktu. Z tohto dôvodu ich rozdeľujeme na **jednorazové dane a viacfázové dane**.

**Jednorazové dane** sú uvalené na výrobok len v jeden fáze jej výroby a distribúcie a základ tejto dane tvorí hrubý obrat. Pri jednorazovej dani sa môžeme stretnúť s veľkoobchodnou daňou z obratu, ktorá sa uvažuje ak výrobok predávame z maloobchodu do veľkoobchodu. Druhým typom jednorazovej dane je daň z maloobchodného obratu, ktorá vzniká ak sa zdaňuje fáza predaja výrobku z maloobchodu ku konečnému spotrebiteľovi.

**Viacfázové dane** sú ukladané vo všetkých stupňoch výroby a predaja produktov. Ak nie je možné si odpočítať z celkovej daňovej povinnosti čiastku dane, ktorá sa týka použitého

---

<sup>21</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Európskej únie pro ekonomy*. 4. vyd. Praha: Lidne, 2004. 306 s. ISBN 80-7201-478-1. str. 253

materiálu jedná sa o daň duplicitní, taktiež označovanú ako kaskádovitá. Najväčším nedostatkom tejto dane je hlavne jej duplicitnosť. „*Obraty zdaněné u jednoho výrobce nebo obchodníka jsou částí ceny jiného, u něhož budou opět podrobeny dani.*“<sup>22</sup> Tento kaskádovitý systém dane z obratu používali v dobe podpisovania Rímskych zmlúv päť štátov s výnimkou Francúzska. Francúzsko používalo ako jediné daň z pridanej hodnoty, ktoré v roku 1954 zaviedol pod názvom „Taxe sur la valeur ajoutée“ ekonóm Maurice Lauré. Daň z pridanej hodnoty odstraňuje duplicitnosť, pretože zdaňuje hodnoty výrobkov a služieb, ktoré si platca dane pridáva k cene nakupovaného produktu. Odstránenie duplicitnosti je považované za veľkú výhodu, pretože je vhodná pre medzinárodné transakcie a je voči nim neutrálna.

### 3. 3 Daň z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty je historicky jedna z najmladších daní. Jej významné postavenie v európskych krajinách je spojené s Európskom úniou a s myšlienkou jednotného vnútorného trhu. Komisia Európskej únie stanovila zavedenie DPH do právneho poriadku ako jednu z podmienok členstva v tejto medzinárodnej organizácii. Táto daň je tiež v krajinách Európskej únie jedinou prípustnou univerzálnou daňou zo spotreby. V oblasti DPH má svoju funkciu Európsky parlament, ale je obmedzená len na konzultačný postup. Európsky parlament podporuje prechod na systém založený na zdaňovaní v krajine pôvodu a chce zabezpečiť modernizáciu systému DPH. Daň z pridanej hodnoty môžeme charakterizovať ako nepriamu, univerzálnu, obligatórnu, ústrednú a sadzbovú daň. V systéme nepriamych daní je doplnená spotrebnými daňami, ktoré sú uplatnené na vybrané výrobky spotrebného charakteru ako napr. cigarety, pivo a alkohol. DPH ako spotrebná daň postihuje spotrebu bez ohľadu nato, kto je spotrebiteľ. Spotrebitelia sú si rovní v sadzbách bez ohľadu na ich príjmovú stránku. Základná idea fungovania dane z pridanej hodnoty nie je triviálna. Daň je vyberaná na v každej fáze spracovania, avšak nie z celého obratu, ale iba z toho čo bolo na danej fáze výrobného procesu pridané – teda z pridanej hodnoty. Európsky súdny dvor charakterizuje daň z pridanej hodnoty ako:

- ❖ prostú daň zo spotreby zavedenú na výrobky a služby postupne na všetkých stupňoch vrátane predaja;
- ❖ daň, ktorá je priamo úmerná cene výrobkov a služieb, nezávislá na počte uskutočnených transakcií behom výroby a distribúcie a predchádza konečnému predaju výrobkov a služieb – je možné presne stanoviť jej výšku;

---

<sup>22</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 133

❖ daň, ktorá je vyberaná až po odčítaní dane z tovaru a služieb na vstupe.

Dani z pridanej hodnoty podliehajú výroby a služby a všetko čo môže byť predmetom dane nazývame plnenie. Pod plnením je zahrnuté dodanie výrobkov a poskytnutie služieb za úplatu v rámci členského štátu osobou povinnou k dani, obstaranie produktov za úplatu vo vnútri Spoločenstva uskutočnené v rámci členského štátu a dovoz zboží. Je nutné aby sme si definovali, ktoré osoby majú akú povinnosť pri platení DPH. Osoba, ktorá je povinná odvádzať daň, je akákoľvek osoba, ktorá vykonáva samostatne ekonomickú činnosť na akomkoľvek mieste, bez ohľadu na účel alebo výsledky činnosti. Zdaniteľné plnenie je také, kde vznikne povinnosť priznať a odviesť daň na vstupe. Oslobodené znamená, že nie je povinný odviesť daň, ale spĺňa podmienky predmetu dane. Aby sme mali celkový prehľad definujeme si ešte základ dane. Do základu dane počítame položky ako: dane, clá, dávky a poplatky, s výnimkou DPH a taktiež vedľajšie výdaje, ako sú náklady na balenie, prepravu, poistenie a provízie.<sup>23</sup>

Daň z pridanej hodnoty bola ako prvá zavedená vo Francúzsku v roku 1954. V roku 1967 sa členské štáty dohodli na nahradení doteraz používanej dane z obratu spoločným systémom dane z pridanej hodnoty. Realizácia tejto zmeny o jednotnom používaní DPH však nebola jednoduchá. Po uplynutí 10 rokov prišlo k prijatiu prelomového predpisu, tzv. Šiesta smernica. Aj keď nastala značná unifikácia dane, niektoré myšlienky a pravidlá sa nepodarilo naplniť v praxi. Jedná sa hlavne o prijatie všeobecného princípu zeme pôvodu namiesto doposiaľ prevažujúceho princípu zeme spotreby. Pri aplikácii **princípu zeme určenia** sú výrobky a služby zdaňované v krajine spotreby. Pri tomto systéme môže však dochádzať k deformácii hospodárskej súťaže a to z dôvodu dvojitého zdanenia a taktiež z dôvodu ovplyvňovania konkurencieschopnosti v prípade uplatňovania iných sadzieb. Väčšina krajín, ktorá uplatňuje tento princíp zeme určenia, oslobodzuje do dane vývoz a zdaňuje import za účelom dvojitého zdanenia. K prioritám Európskej komisie je **prechod na princíp zeme pôvodu**. Tento systém funguje na princípe, kde sú produkty a výrobky zdanené v zemi pôvodu, v krajine spotreby už nedochádza k zdaneniu. Tento princíp ale predpokladá jednotné daňové sadzby, pretože rozdielne daňové sadzby by mohli viesť k deformácii hospodárskej súťaže. Avšak harmonizácia sadzieb je veľmi zložitá úloha, pretože členské štáty to pokladajú ako zásah do národnej suverenity, pretože daňovú sadzbu berú ako nástroj fiškálnej politiky

---

<sup>23</sup>Úradný vestník Európskej únie: *Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty*. [online]. 11.12.2006. [cit. 2013-04-23]. Dostupné z: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20100115:sk:PDF>



a jej harmonizácii teda nenecháva priestor pre ovplyvňovanie agregátnej ponuky a dopytu. Negatívom princípu zeme pôvodu je i rozdielny dopad na štáty podľa objemu dovozu/vývozu.

### 3.3.1 Sadzby dane z pridanej hodnoty

Dôležitou súčasťou harmonizácie bolo taktiež zjednocovanie daňových sadzieb a samotné daňové sadzby. Pod vplyvom sociálne politických tlakov a intervencií došlo vo väčšine zemí k diferenciacii sadzieb DPH. Po mnohých rokovaníach bol za základný model považovaný vzor s dvoma druhmi daňových sadzieb: **základnú a zníženú**. Zníženú sadzbu dane môžeme uplatniť napr. na potraviny okrem alkoholických nápojov určené pre ľudskú a zvieraciu potrebu, rastliny, živé zvieratá, rozvod vody, farmaceutické výrobky, lekárske vybavenie, prepravu osôb, knihy a mnohé iné, ktoré môžeme nájsť v smernici 2006/112/ES v prílohe 3 o spoločnom systéme DPH. Ešte zložitejšiu diskusiu vyvolalo jednanie ohľadom pásiem, v ktorých by sa mali obe daňové sadzby pohybovať. V roku 1989 Komisia navrhla štandardnú sadzbu vo výške 14 až 20 % a zníženú v rozmedzí 4 až 9 %, určenú pre základné potraviny a hromadnú dopravu osôb. Avšak smernica č. 92/77/EHS zaviedla minimálnu hranicu daňových pásiem vo výške 15% pre základnú sadzbu a 5 % pre jednu alebo dve znížené sadzby. V tomto období dovoľovala smernica krajinám EÚ aby mohli mať vo svojich daňových systémoch aj sadzbu nižšiu ako 5% štáty. Táto výnimka bola podložená smernicou č. 2007/75/ES a podľa tabuľky 3.1 je zrejme, že to využívalo až 5 štátov. Predĺžovanie minimálnej sadzby 15 % bolo legislatívne podložené mnohými smernicami a v súčasnosti je v platnosti smernica č. 2010/88/EU, ktorá predĺžila termín do 31.12.2015.<sup>24</sup>

EU pri prekonávaní ekonomickej krízy používa rôzne nástroje hospodárskej politiky, medzi ktoré radíme aj nástroje z oblasti fiškálnej politiky, čiže dane. Krajiny sa snažia pochopiteľne zvyšovať sadzby DPH a tým pádom zvýšiť príjmy v štátom rozpočte. Tento spôsob je pre štáty relatívne jednoduchý a efektívny a je oveľa priaznivejší ako možnosť zvyšovať osobné dôchodkové dane.

V niektorých krajinách existujú produkty, ktoré sú zaťažené s nulovou daňovou sadzbou a je to taktiež predmetom veľkých rozporov. Táto nulová sadzba dane existuje už od roku 1975 a môže sa uplatňovať za určitých predpokladov. Nulová sadzba dane je okrem exportu uvalená tiež napríklad na učebnice a lieky, ktoré sú vydávané na lekársky predpis.

---

<sup>24</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 139-140

**Tabuľka 3.1 – Sadzby DPH v členských krajinách EÚ platné ku dňu 1.1. 2013** <sup>25</sup>

Členský štát Európskej únie	Počet sadzieb	Super znížená sadzba dane (%)	Znížená sadzba dane (%)	Základná sadzba dane (%)
Belgicko	3	-	6; 12	21
Bulharsko	2	-	9	20
Česká republika	2	-	15	21
Dánsko	1	-	-	25
Estónsko	2	-	9	20
Fínsko	3	-	10;14	24
Francúzsko	3	2,1	5,5 ; 7	19,6
Írsko	4	4,8	9;13,5	23
Taliansko	3	4	10	21
Cyprus	3	-	5; 8	18
Litva	3	-	5; 9	21
Lotyšsko	2	-	12	21
Luxembursko	4	3	6; 12	15
Maďarsko	3	-	5; 18	27
Malta	3	-	5; 7	18
Nemecko	2	-	7	19
Holandsko	2	-	6	21
Poľsko	3	-	5;8	23
Portugalsko	3	-	6;13	23
Rakúsko	3	-	10	20
Rumunsko	3	-	5; 9	24
Grécko	3	-	6,5; 13	23
Slovensko	2	-	10	20
Slovinsko	2	-	8,5	20
Španielsko	3	4	10	21
Švédsko	3	-	6;12	25
Veľká Británia	2	-	5	20

### 3. 3. 2 Vývoj dane z pridanej hodnoty a jej harmonizácia

Harmonizácia DPH prešla viacerými fázami, aby dosiahla transparentnosť pri oslobodzovaní vývozu od daní a opätovnom zdaňovaní dovozu v rámci EÚ. V prvej fáze harmonizácie išlo o zavedenie DPH a taktiež o unifikovanie systému nepriameho zdanenia vo všetkých členských štátoch. V druhej fáze sa EÚ snažila o harmonizáciu legislatívy DPH a taktiež o priblíženie sadzieb dane. Oba tieto opatrenia boli vytvorené v blízkej súčinnosti so zavedením spoločného trhu. „*Na základě rozhodnutí o nahrazení daně z obratu daní*

<sup>25</sup> ZERVAN, Vladimír. *Ekonomické linky: Sadzby DPH v členských krajinách EÚ*. [online]. 2011[cit. 2013-04-15]. Dostupné z: <http://www.zervan.sk/index.php?idc=21&n=sadzby-dph-v-clenskych-krajinach-eu>

*z přidané hodnoty připravila v 60.letech Komise řadu směrnic. Ty jsou identifikovány kromě svého číselného označení i řadovými číslovkami, které jsou součástí jejich oficiálního názvu.*“<sup>26</sup>

**Prvá smernica 67/227/EHS**, ktorá sa zaoberala DPH bola prijatá v roku 1967, ktorá ukladala členským štátom zaviesť DPH do 1. januára 1970 a nahradiť tak vtedajšie systémy daní z obratu. Taktiež zakazuje zavedenie akejkoľvek novej nepriamej dane, ktorá by konkurovala DPH. Tento dátum bol nasledovne odkladaný nadväzujúcimi smernicami. Smernica definovala daň z pridanej hodnoty ako obratovú daň zo spotreby stanovenú percentom z predajnej ceny. Vecný obsah prvej smernice, z ktorej vyplýva aj zákaz zavedenie akéhokoľvek inej nepriamej dane, ktorá by konkurovala DPH v členských štátoch EÚ, prevzala od 1.1.2007 nová smernica 2006/112/ES. Daná smernica nevyriešila však všetky problémy, ktoré sa týkajú DPH. Zaviedla jednotný systém dane, avšak nezjednotila okruh daňových subjektov, predmet dane a ani daňový základ.

**Druhá smernica 67/228/EHS** determinovala predmet dane z pridanej hodnoty a určila základné pojmy ako: miesto zdaniteľného plnenia, územie štátu, dodanie zboží, poskytnutie služby, osobu podliehajúcu dani. Táto smernica umožňovala zavedenie rôznych sadzieb dane a dovoľovala prijímať členských krajinám ustanovenia k zabráňovaniu daňových podvodov. Stretneme sa tu aj so špeciálnymi režimom zdaňovania pre malé podniky a pre subjekty pôsobiace v poľnohospodárstve. Druhá smernica bola v roku 1977 nahradená Šiestou smernicou. Nasledujúce tri smernice sa zaoberajú predĺžením termínov pre zavedenie dane z pridanej hodnoty pre Belgicko a Taliansko. Boli prijaté pod názvom **Tretia smernica 69/463/EHS, Štvrtá smernica 71/401/EHS a Piata smernica 72/250/EHS.**

Harmonizácia štruktúry systému nepriameho zdanenia bola dovŕšená prijatím prvej a druhej smernice, kde sa jednalo o prvý krok v harmonizačnom procese. Rezultátom týchto smerníc však nebol žiadny systém, pretože smernice obsahovali veľa výnimiek a odlišností. Tieto rozdiely sa týkali hlavne oblasti poľnohospodárstva, cezhraničného poskytovania služieb, alebo možnosti odpočítania dane pri dovoze. Systém, ktorý mal byť jednotný sa stal systémom s národnými odlišnosťami. V nasledujúcej tabuľke si môžete pozrieť, ako sa daň z pridanej hodnoty postupne zavádzala v krajinách EÚ.

---

<sup>26</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 137

**Tabuľka 3.2 - Chronológia zavedenia DPH v členských štátoch** <sup>27</sup>

Rok zavedenia DPH	Štát
1967	Francúzsko
	Dánsko
1968	Nemecko
1969	Holandsko
	Švédsko
1970	Luxembursko
1971	Belgicko
1972	Írsko
1973	Taliansko
	Veľká Británia
	Rakúsko
1986	Španielsko
	Portugalsko
1987	Grécko
1994	Fínsko
1988	Maďarsko
1991	Estónsko
1992	Cyprus
1993	Česká republika
	Slovensko
	Poľsko
	Rumunsko
1994	Litva
	Bulharsko
1995	Lotyšsko
	Malta
1999	Slovinsko

Cieľom prelomovej **šiestej smernice 77/388/EHS** bolo prehĺbenie harmonizácie národných úprav DPH, zrušenie zdaňovania dovozu a financovanie Európskych spoločenstiev z vlastných zdrojov. O tom, že je to prelomová smernica svedčí aj fakt, že dokým bola zrušená prešla 32 novelizáciami a bola na ňu naviazaná dôležitá legislatíva. Vecný obsah šiestej smernice bol začlenený do smernice 2006/112/EC. Z kvanta ďalších smerníc môžeme zmieniť ešte Ôsmu smernicu 79/1072/EHS, respektíve Trinástu smernicu 86/560/EHS, ktoré ošetrovali vrátenie dane z pridanej hodnoty osobám povinným k dani neusadených v EU. Netreba zabudnúť ani na Desiatu smernicu 84/386/EHS, ktoré zaoberá miestom zdaniteľného plnenia u prenájmu hmotných vecí.

Významným legislatívnym dokumentom, ktorý sa týkajú oblasti DPH bola smernica **91/680/EHS**, ktorá zrušila daňové hranice vnútri Európskych spoločenstiev. V dôsledku

<sup>27</sup> LACHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálnom svete*. 1 vyd. Praha : ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978- 80-7357-320- 1. str. 44

zrušenia hraníc medzi členskými krajinami sa nákup súkromných osôb zdaňoval výhradne v zemi pôvodu a systém dovozu a vývozu medzi členskými krajinami bol nahradený intrakomunitárnym plnením.<sup>28</sup>

### 3. 3. 4 Základný dokument harmonizácie dane z pridanej hodnoty

Základným dokumentom harmonizácie DPH je považovaná smernica **2006/112/ES**. Smernica bola vytvorená 28. 11. 2006, kde základom bolo vytvorenie spoločného systému dane z pridanej hodnoty a platnou sa stala 1. 1. 2007. Táto smernica nadviazala na smernicu 67/227/EHS a smernicu 77/388/EHS. Cieľom základného dokumentu je vymedzenie predovšetkým predmetu dane, teritoriálnej pôsobnosti, osoby povinné k dani, základ dane, sadzby dane, oslobodenie od dane, zvláštne režim, taktiež ustanovuje **Výbor pre daň z pridanej hodnoty** a mnohé iné veci. Daná smernica prešla mnohými novelizáciami, a k tým najnovším patria:

- smernica **2008/9/ES**, ktorá spresnila pravidlá pre vrátenie dane osobám povinným k dani neusadených v členskom štáte,
- smernica **2008/117/ES** rozšírila súhrne hlásenie aj na služby do 31.12.2009 sa súhrne hlásenie týkalo len výrobkov,
- smernica **2009/162/ES** definuje miesto dodania u plynu a elektriny a špecifikuje dane u diaľkových prenosových sietí,
- smernica **2010/23/EU** umožňuje vzhľadom k nebezpečenstvu rozsiahlych daňových únikov do 30. 6. 2015 členským štátom preniesť daňové povinnosti na emisie skleníkových efektov.<sup>29</sup>

### 3. 3. 5 Klady a zápory dane z pridanej hodnoty

DPH zasiahne každého človeka, to považujeme za najväčšiu výhodu. Ľudia nevymyslia žiadny spôsob, ako sa legálne vyhnúť platbe tejto dane, pretože bez tejto dane si nemôžeme zakúpiť žiadny tovar ani službu. Aj výrobky a služby, ktoré môžeme zakúpiť od neplatiteľa dane, majú v cene daň zahrnutú. Súvisí s tým aj tzv. neutralita dane. Všetky výrobné aktivity podliehajú DPH rovnako. Konečný podiel dane je rovný sadzbe dane a taktiež počtu stupňov výrobného procesu nemá žiadny vplyv na cenu. Tomuto dvojitému zdaneniu však nemôžeme vždy zabrániť, hlavne v prípadoch, keď platca nepredloží zdanenie

<sup>28</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 137-139

<sup>29</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 157

na vstupe. K výhodám patrí ďalej taktiež ľahké zvyšovanie a znižovanie sadzieb dane. Ide o výhodu hlavne z pohľadu štátu a ministerstvá financií. Toto pozitívum môžeme označiť ako výnosnosť, pretože veľká časť DPH je príjmom do štátneho rozpočtu. Inou významnou výhodou je zabránenie vzniku prípadných daňových podvodov. Každý, kto sa chce vyhnúť ťažkostiam nebude kupovať bez faktúry, ktorá je daňovým dokladom, lebo by si nemohol daň na vstupe odpočítať. Obecne sa dá povedať, že DPH je celkom odolná voči daňovým únikom. Všetky tieto výhody boli viac menej fiškálne, ale môžeme sa stretnúť aj s pozitívami psychologického pôvodu. Stretávame sa najmä s výhodou, kde je daň súčasťou ceny a na spotrebiteľov pôsobí ako neviditeľná a bezbolestná. DPH je taktiež výhodnou pre medzinárodný obchod, pretože umožňuje vývoz bez dane a dochádza k odstraňovaniu prekážok. V podstate je dôležité, aby štáty, ktoré majú medzi sebou obchodný ruch, mali zavedený harmonizovaný systém DPH.

Fungovanie DPH prináša aj svoje nevýhody. Najčastejšie sa stretávame s náročnosťou zavedením DPH a tiež prechodom na DPH. Vznik novej dane je problematický. Je potrebné zaregistrovať všetkých platcov DPH a zaškoliť ich v ich používaní. Súvisí s tým aj administratívna náročnosť, ktorú považujeme za ďalšiu nevýhodu. Nákladnosť je spojená s veľkým množstvom platcov a náročnosťou účtovania. Túto situáciu sa snaží riešiť legislatíva najmä rôznymi úľavami alebo limitmi pre povinnosť platiť DPH. Môžeme sa stretnúť taktiež s obavou so zvýšením inflácie. Táto nevýhoda pramení z obavy, že vďaka zavedeniu novej všeobecnej spotrebnej dane sa zvýši predajná cena. Pre administratívnu náročnosť sa rozvojovým krajinám neodporúča DPH zavádzať. Odborníci navrhujú aj naďalej používať obrátovú daň jednorazovú na spracovateľskej úrovni. Tím sa znižuje počet platcov dane, od ktorých sa daň musí vyberať, čo správu uľahčuje.

### **3. 3. 6 Oblasť správy dane z pridanej hodnoty**

Administratívna spolupráca a výmena informácií v oblasti dane z pridanej hodnoty je rovnako významná ako u priameho zdanenia. Túto oblasť upravovala smernica č.77/799/EC, ale z dôvodu, že neposkytovala daňovým správam efektívne nástroje a postupy vyšetrovania daňových podvodov nahradilo ju **nariadenie č. 1798/2003**. Nariadenie obsahuje práva a povinnosti zainteresovaných strán a stanovuje postupy, ktoré pri spolupráci v oblasti daňovej správy môžu na poli dane z pridanej hodnoty jednotlivé členské štáty užívať. Hlavnými cieľmi nariadenie je uľahčenie výmeny informácií a zjednodušenie kontrol dane z pridanej hodnoty. Významný krok nastal aj zavedením jednotného trhu kedy vstúpilo

v platnosť **nariadenie Rady č. 218/92**. Na základe tohto nariadenia bolo povinne zavedené daňové identifikačné číslo, databázový systém a kontrolný systém Intrastat. Nariadenie malo pomôcť k uľahčeniu vzájomného obchodu a kontroly EÚ. Zavedenie daňového identifikačného čísla sa stalo povinnosťou pre členské štáty a bol im pridelený dvojmiestny alfabetický kód. Na základe tohto kódu vieme ihneď poznať, kde je subjekt registrovaný k dani. Databázový systém EU VIES<sup>30</sup> slúži ku kontrole správnosti údajov o registrovaných subjektoch k dani. Taktiež pomáha pri výmene informácií o intrakomunitárnom dodaní výrobkov a poskytovaní služieb. Kontrolný systém Intrastat bol založený aby nahradil kontrolu namiesto colných orgánov. Jeho systém spočíva na povinnom vyplňovaní štatistických mesačných hlásení zachytávajúce pohyb zboží. Tieto dáta je povinný členský štát vykazovať len v prípade ak presiahne určitú hodnotu. V Českej republike je to vo výške 8 miliónov Kč.<sup>31</sup>

Okolnosti, ktoré sa týkajú hlavne daňových podvodov viedli k zrušeniu nariadenia č.1798/2003 . Novým základným dokumentom o správnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH sa stalo **nariadenie Rady č. 904/2010**.<sup>32</sup> V tomto nariadení sa stretneme tiež s vymedzením postupu elektronickej výmeny informácií o DPH a taktiež o zlepšení administratívy.

### 3. 4 Charakteristika selektívnych spotrebných daní

Pri harmonizácii nepriamych daní sa kladie najväčší dôraz na daň z pridanej hodnoty, ale významnú úlohu v harmonizácii zohrávajú aj spotrebné dane. Sústreďujeme sa hlavne na harmonizáciu sadzieb, ktorá má zabrániť lepšiemu postaveniu domácim výrobcom nižšími alebo nulovými sadzbami. Sadzba akcízov je vo väčšine prípadov<sup>33</sup> stanovená absolútne, čo znamená, že je vyčíslená pevná čiastka na každú jednotku množstva. Spotrebné dane najčastejšie rozdeľujeme do troch skupín produktov:

- alkohol a alkoholické nápoje
- tabak a tabakové výrobky
- energetické produkty a elektrická energia

V niektorých krajinách majú tiež mimoriadne selektívne dane ako sú napr. daň z cukru, cementu, lieky, obuv dokonca aj z turistiky. Vo vyspelých krajinách sa dokonca zavádzajú aj ekologické dane, ktoré sú uplatňované na energetické produkty ako uhľovodíkové palivá,

<sup>30</sup> VAT Information Exchange System

<sup>31</sup> Česká koruna

<sup>32</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str.161

<sup>33</sup> Výnimku tvorí daň z tabaku a tabakových výrobkov, ktorá používa tzv. zložitý akcíz.

uhlie a elektrina. Mohli by sme povedať, že spotrebnú daň uvaľujeme na výrobky zdravia, životného prostredia, alebo na luxusné produkty. Selektívne spotrebné dane neberú do úvahy majetkové, príjmové ani sociálne pomery daňovníka. Na rozdiel od DPH nie je spotrebná daň vyberaná na každom výrobnom stupni, ale je vyberaná jednorázovo od výrobcov, v prípade dovozu je vyberaná colnými orgánmi. Pri zdaňovaní akcízov používame princíp zeme určenia, čo znamená, že výrobok je zdaňovaný v zemi spotreby príslušnými národnými sadzbami dane, dovozca je naopak povinný zaplatiť daň podľa sadzieb vo svojej zemi.

Vývoj harmonizačného procesu v oblasti selektívnych spotrebných daní vychádza z čl. 99 Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, ktorý oprávňuje Radu prijímať nariadenia ohľadom zladenia právnych predpisov, ktoré sa týka aj spotrebných daní. Hlavnými príčinami zavedenia selektívnych spotrebných daní sú fiškálne argumenty, príliv peňazí do štátneho rozpočtu, politické hľadiská a regulácia spotrebných vybraných výrobkov. Existencia akcízov je zdôvodnená ako snaha o obmedzenie škodlivej spotreby a tieto selektívne spotrebné dane sú súčasťou každého štandardného daňového systému. Výrobky na ktoré je uvalený akcíz, sa potom diferencujú od zvyšných komodít svojim zreteľne vyšším daňovým zaťažením, pretože položka odpovedajúca príslušnému akcízu vstupuje do základu pre výpočet všeobecne spotrebnej dane, čím sa ekonomický dopad akcízov zvyšuje. Od DPH sa odlišuje vo väčšine prípadov tým, že akcíz je forma jednotkovej dane.<sup>34</sup>

Medzi negatívne následky selektívnych daní patrí distorzné pôsobenie na zákazníkov. Selektívna daň mení ceny zdanených a nezdanených produktov, čo v prípade nulovej elasticity ponuky a dopytu vyvolá substitúciu spotrebiteľov a výrobcov. Ďalšou nevýhodou akcízov je i regresívny dopad dane. Po zavedení dane dochádza k zvýšeniu daňového bremena u poplatníkov z nižšími príjmami.

### **3. 4. 1 Vývoj a harmonizácia v oblasti akcízov**

Od doby vzniku Európskych spoločenstiev je s ohľadom na jednotný trh venovaná pozornosť tiež otázke selektívnych spotrebných daní – akcízov. Tento typ daní ma na rozdiel od dane z pridanej hodnoty veľmi dlhú historickú tradíciu. Prvou dôležitou myšlienkou, tak isto ako u DPH bolo zharmonizovať štruktúru akcízov a aj daňové sadzby. Postupne sa však táto myšlienka presunula do oblasti štrukturálnej a pre sadzby dane boli stanovené len minimálne hodnoty. Existujú dva hlavné dôvody tejto zmeny:

---

<sup>34</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 185



- 1) odlišné systémy selektívnych daní v členských štátoch,
- 2) predpoklad vzniku tzv. spontánneho harmonizačného efektu, kde by existencia odlišných sadzieb akcízov mala viesť k samovoľnej harmonizácii.

Harmonizácia spotrebných daní v EÚ je založená na troch skupinách smerníc:<sup>35</sup>

- **tzv. horizontálne smernice**<sup>36</sup>, ktoré upravujú výrobu, spracovanie, držanie a prepravu produktov, ktoré podliehajú spotrebnej dani. Táto smernica zaviedla tiež tzv. „autorizované daňové sklady, kde sa môžu spotrebne výrobky pohybovať po celom území Spoločenstva bez povinnosti platiť daň.
- **tzv. štrukturálne smernice**, ktoré sa týkajú harmonizácie akcízov a rozdeľujú akcízy na akcízy z minerálnych olejov, alkoholu a alkoholických nápojov, tabak a tabakových výrobkov,
- **štyri smernice k aproximácii sadzieb** vyššie uvedených akcízov.

Prelomovým bodom pre harmonizáciu akcízov bola zavedenie jednotného vnútorného trhu 1.1. 1993. V tento deň, ako už bolo zmienené nabera účinnosť smernica 92/12/EHS, ktorá mala význačný vplyv na ďalšiu harmonizáciu. Táto horizontálna smernica zachytáva v preambule dôvody pre jej prijatie :<sup>37</sup>

- vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu Spoločenstvá, ktorý vyžaduje voľný pohyb zboží podliehajúci akcízom,
- jednotné vymedzenie pojmov „výrobok podliehajúci akcízom“,
- zjednotenie vzniku daňovej povinnosti ,
- možnosť robiť kontroly vo výrobných a skladovacích jednotkách produktov podliehajúcich akcízom ,
- nutnosť prijať jednotné predpisy vzťahujúce sa na pohyb výrobkov podliehajúcich akcízom v režime oslobodenia od dane,
- stanovenie jednotného úradného alebo obchodného dokladu, ktorý umožní identifikovať zásielku obsahujúcu akcízové výrobky,
- zriadenie Výboru pre spotrebnú daň.

---

<sup>35</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: Aspi, 2008. 260s. ISBN 978-80-7357-386-7. str. 47 - 48

<sup>36</sup> Smernica č. 92/12/EHS bola zrušená 1.4.2010 a nahradená Smernicou č. 2008/118/ES.

<sup>37</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 187

Táto smernica bola nahradená novou horizontálnou smernicou č. 2008/118/ES<sup>38</sup>, ktorá zavádza ustanovenie vydávania elektronických dokladov pri preprave produktov. Smernica taktiež umožňuje štátom uvažovať iné akcízy, čo mnohé krajiny využívajú.

V oblasti akcízov je taktiež potrebná informačná povinnosť, ktorá je ošetrená v nariadení č. 2073/2004 o spolupráci v oblasti spotrebných daní. Zavádza povinnosť členských krajín zriadiť ústredný kontrolný útvar, ktorý je zodpovedný za výmenu dát, elektronický systém a žiadosti.

### **3. 4. 2 Energetické produkty a elektrická energia**

Oblasť spoločnej ekologickej dane upravila Európska rada už v roku 1972 prijatím prvého environmentálneho akčného programu. K významnejším úpravám došlo v Maastrichtskej zmluve a následne v Amsterdamskej zmluve. Jednotlivé ekologické reformy sa začali v členských štátoch EÚ od 80. rokov minulého storočia, najprv vo severských krajinách ako Švédsko, Dánsko a Fínsko a potom sa pripojili Belgicko, Nemecko, Rakúsko a Veľká Británia. Z nových krajín EÚ pristúpilo k tejto reforme ako prvé Maďarsko v roku 1995. Ekologické daňové reformy sú založené na zvyšovaní daňového zaťaženia výroby alebo spotreby ekologických nepriaznivých statkov, ktoré majú motivovať poplatníkov k ekologicky šetrnejšiemu chovaniu. Hlavnými znakmi je fiškálna neutralita, preto zavedenie ekologických daní býva spojené so znižovaním iných daní.

Zdanenie spotreby minerálnych olejov bolo predmetom smernice 92/81/EHS. Zmyslom tejto smernice bolo definovať jednotlivé druhy minerálnych olejov, na ktoré sú uvažované akcízy. Táto smernica jedná o zdaňovanie energetických produktov a energie pri spotrebe, ale aj o zdaňovanie vstupu. Taktiež klasifikovala, že predmetom akcízov sú minerálne oleje. Minerálne oleje musia slúžiť k spotrebe, k predaji, alebo slúžia ako palivo či pohonná hmota. Jednotlivými sadzbami sa zaoberala smernica 92/82/EHS. Významnú zmenu priniesla smernica 2003/96/ES, ktorá stanovuje minimálne sadzby akcízov z energetických produktov podľa účelu použitia. Taktiež rozšírila minerálne oleje o uhlie, zemný plyn a elektrickú energiu. Smernica diferencuje medzi energetickými produktmi slúžiacimi ako pohonné hmoty a palivo pre obchodné účely a medzi produktmi, ktoré slúžia pre výrobu elektrickej energie.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Európske Spoločenstvo

<sup>39</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: Aspi, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7. str. 48

Cieľom EÚ a taktiež Kjótskeho protokolu<sup>40</sup> je účinnejšie využívanie energie s úmyslom znížiť závislosť na dovážaných energetických produktoch a rovnako obmedziť emisie skleníkových plynov. Aby sa zabezpečila ochrana životného prostredia udeľujú EÚ daňové výhody podnikom, ktoré primajú zvláštne opatrenia pre zníženie svojich emisií.

V nasledujúcej tabuľke budú zobrazené jednotlivé minimálne sadzby energetických produktov a elektrickej energie.

**Tabuľka 3.3 – Minimálne sadzby energetických produktov a elektrickej energie z roku 2010<sup>41</sup>**

Subjekt dane	Minimálne sadzby spotrebnej dane
Benzín ( € / 1000 l )	421
Bezolovnatý benzín (€/1000 l )	359
Nafta (€/1000 l )	330
Petrolej (€/1000 l )	330
LPG (€/1000 l )	125
Zemný plyn (€/gigajoule)	2,6

### 3. 4. 3 Alkohol a alkoholické nápoje

V oblasti alkoholu a alkoholických nápojov bola na začiatku harmonizácia spojená s malou ochotou niečo urobiť. Harmonizáciu si nevedelo predstaviť hlavne Francúzsko, Španielsko a Taliansko, ktorí sú veľkými producentmi vína a výrobcovia whisky a likérov, ktorých výroba je zakorenená už v dávnej histórii. Z vyššie uvedených príčin bola smernica č. 92/83/EHS založená historickým rozdelením produktov na :

- **pivo**, ktorý je súčasťou Jednotného colného sadzovníka s obsahom vyšším ako 0,5% objemového alkoholu;
- **víno tiché**, ktoré označujeme tiež ako hroznové víno s obsahom alkoholu od 1,2 % do 15%, a taktiež ostatné víno do 18% alkoholu neobohacované o cukor pred kvasením;
- **víno šumivé** s obsahom alkoholu od 1,2% do 15% , ktoré je uzatvorené vo fľaši;
- **fermentované nápoje**, medzi ktoré radíme silnejšie vína spájané s alkoholom s maximálnym obsahom alkoholu do 22 %;
- **medziprodukty**, ktoré sa nedajú zaradiť do predchádzajúcich skupín a majú obsah alkoholu od 1,2 % do 22%;

<sup>40</sup> Závazok znižovať postupne emisie plynov spôsobujúce skleníkový efekt.

<sup>41</sup> EUROPA: Přehledy právních předpisů EU. [online]. 3.11.2010. [cit. 2013-04-16]. Dostupné z: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_for\\_goods/motor\\_vehicles/interactions\\_in\\_dustry\\_policies/127019\\_cs.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_for_goods/motor_vehicles/interactions_in_dustry_policies/127019_cs.htm)

- **alkohol**, ktorý zahrňuje etylalkohol, liehoviny a ďalšie nápoje s obsahom alkoholu vyšším ako 22%.

### 3. 4. 4 Tabak a tabakové výrobky

Prvá smernica, ktorá sa zaoberala tabakom a tabakovými výrobkami je č. 72/464/EHS. V tejto smernici sa dozvieme o všeobecných ustanovenia akcízov z tabaku a o špeciálnych ustanovenia týkajúcich sa štruktúry spotrebnej dani z cigariet. Následne v roku 1979 bola vytvorená smernica č. 79/32/EHS, ktorá rozdeľuje tabakové výrobky na cigarety, cigary, cigarillos a tabak na fajčenie. V roku 1995 bola prijatá smernica **č. 95/59/ES**, ktoré zjednocuje prvé dve smernice a rozdeľuje tabakové výrobky do nových skupín. Tabakové výrobky boli rozdelené na:

- cigarety,
- cigary a cigarky ,
- tabak na fajčenie: - jemne rezaný k ručnej výrobe cigariet, ostatný tabak k fajčeniu

Najvýznamnejším akcízom je daň z cigariet, u ktorej sa stretávame zriedkavým spôsobom zdaňovania. Daň sa skladá z kombinácie jednotkovej a percentuálnej dane. Tento spôsob zdaňovania zaviedla smernica č. 72/464/EHS, pretože najväčší producenti tabaku Francúzsko, Grécko a Španielsko používajú percentuálnu sadzbu.

Súčasná smernica v tejto oblasti je **č. 2011/64/EU**, o sadzbách spotrebných daní z tabakových výrobkov. Zrušila stávajúce smernice 92/70/EHS, 92/80/EHS, 95/59/ES a 2010/12/EU. Smernica stanovila, že celková spotrebná daň( špecifická a hodnotová daň, bez DPH) je vo výške 57% váženej priemernej maloobchodnej predajnej ceny cigariet pripustených k spotrebe. Táto spotreba nesmie byť nižšia ako 64 EUR z 1000 kusov cigariet beh ohľadu na váženú priemernú maloobchodnú predajnú cenu. Členské štáty, ktoré vyberajú spotrebnú daň vyššiu ako 101 EUR z 1000 ks cigariet na základe váženej priemernej maloobchodnej ceny, však nemusia splniť požiadavku 57%.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Úradný vestník Európskej únie: *Smernica Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov*. [online]. 5.7.2011. [cit. 2013-04-17].  
Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:SK:PDF>

### **3. 4. 5 Správa selektívnych spotrebných daní**

U akcízov sa tiež prehlbuje spolupráca v oblasti poskytovania informácií, ktoré je uvedené v nariadení č. 2073/2004 o správnej spolupráci v oblasti spotrebných daní. Táto legislatívna úprava vzhľadom k špecifickým nárokom akcízov na kontrolu a správu, nahradil v oblasti poskytovania informácií u akcízov smernicu 79/799/EHS a doplnil smernicu 92/12/EHS.

Toto nariadenie určuje podmienky, za ktorých správne orgány členských štátov, ktoré majú za úlohu spravovať spotrebné dane, môžu medzi sebou komunikovať a taktiež môžu spolupracovať s Komisiou za účelom dodržiavania predpisov Spoločenstva. Ďalšia významná úloha nariadenia je povinnosť členských štátov zaviesť ústredný kontrolný útvar, ktorý je zodpovedný za výmenu dát, elektronický systém včasného varovania a vyriaďovanie žiadostí o overení odoslaného ostatným členským štátom alebo od nich obdržané.

### **3. 5 Daňové úniky nepriamych daní**

Pod pojmom daňové úniky si predstavujeme nelegálne aktivity odporujúce daňovým zákonom, tak snahu o minimalizáciu dane, ktorá využíva všetky legálne možnosti. Daňové úniky môžeme rozdeliť na vyhýbanie sa plateniu daní a podvody. Vyhýbanie sa plateniu daní predstavuje v podstate legálne aktivity, ktoré vedú k minimalizácii odvedenej dane. Môžeme to tiež nazvať ako efektívna daňová optimalizácia. Podvody alebo daňové úniky považujeme za nelegálne aktivity, za ktoré môže byť daňový subjekt postihnutý. To ako bude daný subjekt postihnutý ovplyvňuje miera postihu závisí vo väčšine zemí na rozsahu neodvedenia alebo skrátenia dane, jednak na tom, či bolo preukázané úmyselné prekročenie zákona.

S daňovými únikmi sa stretávame taktiež pri spotrebných daniach. U daní z pridanej hodnoty sa to týka hlavne kráteniu tržieb, nesprávne zaraďovanie výrobkov a služieb do daňovej sadzby, taktiež nesprávne alebo dokonca fingované uplatňovanie oslobodenia od DPH. Ďalšie situácie, ktoré môžu nastať sú napr. uplatnenie odpočtu dane na základe prijatia fiktívneho plnenia, alebo plnenie nie je určené pre ekonomickú činnosť platcu, organizovanie podvodných reťazcov firiem s cieľom nárokovať nadmerný odpočet, nesprávne vyhodnotenie miesta plnenia alebo nesprávne stanovenie daňovej povinnosti u obchodovania na internete.

Daňové úniky môžu nastať taktiež u spotrebnej dani na vybrané produkty (akcízy). Stretávame sa tu s fingovaným vývozom napr. alkoholu, ktorý je potom predávaný v domácej krajine, alebo predajom nealkoholického alkoholu a tabakových výrobkov. Taktiež sa robia

rôzne machinácie so sadzbami daní, alebo nastáva nesprávne uplatňovanie oslobodenia od dane.<sup>43</sup>

### 3. 6 Česká republika a nepriame dane

Daňovú sústavu Českej republiky tvoria priame a nepriame dane. Medzi priame dane radíme priame dane dôchodkové, ktoré sa skladajú z daní zo zisku korporácii (daň z príjmu právnických osôb) , z osobnej dôchodkovej daní (daň z príjmu fyzických osôb) a sociálne poistenie. Druhú skupinu priamych daní tvoria majetkové dane. Sem radíme daň z nehnuteľnosti, daň darovaciu, dedičská ,daň z prevodu nehnuteľnosti a daň cestná.

Teraz sa už zameriame na nepriame dane v českej daňovej sústave. Medzi nepriame dane radíme daň z pridanej hodnoty, ktorú označujeme ako univerzálnu a ďalšiu skupinu tvoria selektívne dane, kde patrí daň z liehu, z piva, z vína a medziproduktov, z minerálnych olejov a z tabakových výrobkov.

Legislatívna úprava dane z pridanej hodnoty v Českej republike je v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES. Česká republika prijala v platnosť daň z obratu výrobkov, terajšiu daň z pridanej hodnoty 1.1. 1993. Táto daň vychádzala zo smerníc EÚ, ale mala svoje národné špecifiká, pretože ČR sa stala členom EÚ až o mnoho rokov neskôr. Prvá základná sadzba bola 23% a znížená mala hodnotu 5%. Najrozsiahlejšou zmenou prešla DPH v roku 2004 po vstupe ČR do EÚ. Doterajší zákon nebol v súlade so šiestou smernicou, ktorá je základným dokumentom harmonizácie DPH. ČR musela zaradiť do základne sadzby DPH mnohé výrobky, ktoré mali zníženú sadzbu. Najviac podraželo telefonovanie, právnické služby, stavebníctvo ale aj prevod nehnuteľnosti. Zmenila sa aj základná sadzba na výšku 19% a znížená na výšku 5%. Postupom času sa sadzby znova menili a najviac rástla znížená sadzba dane. Čo sa týka súčasnosti, tak základná sadzba dane je vo výške 21% a znížená vo výške 15% a uplatňuje sa u základných potravinách, knihách, novinách a časopisoch, pri zdravotnej a sociálnej starostlivosti. Novinkou je tiež vyradenie z nižšej sadzby dane služby ako sú vodné a stočné, MHD, ubytovanie v hoteloch alebo stavebné práce. Takýto systém by mal za súčasných podmienok vydržať približne nasledujúce dva roky. V roku 2016 je ohlásená ďalšia významná zmena, ktorá sa týka sadzieb DPH. Česká republika by mala zjednotiť sadzby dane na jednu a to vo výške 17,5%.

---

<sup>43</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daňové teórie s praktickou aplikácií*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8. str. 25

Predmetom tejto dane sú štyri typy zdaniteľných plnení. Radíme tu dodanie výrobkov a prevod, či prechod nehnuteľnosti, poskytnutie i prijatie služieb, obstaranie výrobkov z iného členského štátu a dovoz výrobkov. Po subjektívnej stránke musí byť plnenie uskutočnené osobou povinnou k dani, prípadne prijatie osobou povinnou či identifikovanou k dani pri obstaraní výrobkov z iného členského štátu či služieb zo zahraničia, čo znamená z členských štátov i tretích krajín. Musí sa jednať za úplatu a miesto plnenia musí byť v Českej republike. Veľmi významné je počet platcov dane z pridanej hodnoty, ktorá je stanovená limitom obratu pre povinnú registráciu platcov DPH. ČR môže podľa čl. 287 smernice poskytovať oslobodenie od dane, ale len v tom prípade ak ročný obrat nepresiahne 35 000 EUR v národnej mene pri kurze platnom ku dni pristúpení ČR do EÚ.

V Českej republike sa zdaňuje rovnaká oblasť akcízov ako nariaďuje smernica 92/12/EHS od roku 1993. Platcom spotrebných daní sú obecne prevádzkovatelia daňových skladov, príjemcovia či zástupcovia alebo výrobcovia výrobkov, ktoré podliehajú tejto spotrebnej dani. Akcízy vstupujú do základu pre výpočet dane z pridanej hodnoty, zaťažujú komodity významným spôsobom. Štáty rozpočet Českej republiky si najviac do štátneho rozpočtu pripíše na dani z minerálnych olejov. V nasledujúcej tabuľke sú zobrazené príjmy do štátneho rozpočtu všetkých selektívnych spotrebných daní za roky 2010 a 2011.

**Tabuľka 3.4** – Selektívne spotrebné dane a ich príjmy do štátneho rozpočtu

<b>Daň</b>	<b>2011</b>	<b>2010</b>
SPD z minerálnych olejov	83,4 mld.	83,7 mld.
SPD z vína	0,3 mld.	0,32 mld.
SPD z liehu a liehovín	6,8 mld.	6,5 mld.
SPD z tabakových výrobkov	0,022 mld.	0,04 mld.
SPD z tabakových nálepiek	44,9 mld.	42,4 mld.
SPD celkom	139,922 mld.	137,3 mld.
SPD z alkoholu celkom	11,6 mld.	11,1 mld.

Významných krokom bolo zavedenie energetickej dane (tzv. ekologickej) od 1.1. 2008, do ktorej radíme daň zo zemného plynu a niektorých ďalších plynov, daň z pevných palív a daň z elektriny. U všetkých troch druhov ekologických daní je platcom dane dodávateľ a daňová povinnosť vzniká dňom dodania komodity konečnému spotrebiteľovi. Riadením akcízov v ČR sa zaoberajú colné orgány a zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac.<sup>44</sup>

<sup>44</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 213

## **4 PREDPOKLADANÁ HARMONIZÁCIA NEPRIAMYCH DANÍ V EÚ**

Najväčším úspechom integračného procesu v rámci Európskej únie je vybudovanie jednotného trhu. Pravidlá na jednotnom trhu EÚ ovplyvňujú aj predpisy v oblasti daní, ktoré nie sú zladené na dostačujúcej úrovni. Všetkým je jasné, že väčší pokrok v oblasti daní je nevyhnutý pre pokračovanie integračného procesu. Budovanie budúceho daňového systému nebude krátke a ani jednoduché.

Finančná a hospodárska kríza, ktorá v posledných rokoch prepukla pripravila pre členské štáty v oblasti verejných financií veľké problémy. Vzhľadom k tomu, že z dôvodu recesie sa prepadli priame dane a daň z nehnuteľností, podiel príjmov DPH sa v mnohých členských štátoch zvýšil. Mnoho štátov EÚ zvýšilo svoje sadzby DPH, alebo aspoň o tom uvažuje, aby zmiernili následky krízy, alebo taktiež môžu prejsť od priameho zdanenia na nepriame. Túto zmenu môžeme odôvodniť efektívnosťou spotrebných daní, pretože spotreba predstavuje širší a stabilnejší základ než zisky a príjmy. Ak využijú štáty túto variantu môžu stanoviť nižšie sadzby dane, čím obmedzia daňovú deformáciu a podporia priaznivé účinky na rast zamestnanosti. Štát musí menej spoliehať, že peniaze do štátneho rozpočtu získa na základe odvodov z miezd a daňových výnosov z kapitálových príjmov a bude sa viac spoliehať na nepriame zdanenie.

V posledných rokoch sa systém DPH zjednodušil a modernizoval, dosiahol pozitívne výsledky, ale prešiel len čiastočnými zmenami, preto treba prejsť na väčšiu zmenu. Systém DPH je potrebné zhodnotiť, posilniť súdržnosť s jednotným trhom a jeho schopnosťou vyvolávať príjmy.

### **4. 1 Budúci vývoj dane z pridanej hodnoty**

Oblasť dane z pridanej hodnoty je z ohľadom na tvorbu nových právnych noriem dlhodobou činnosťou a môžeme nájsť množstvo nových legislatívnych návrhov. Krajiny európskej únie vedia, že pomocou harmonizácia dane z pridanej hodnoty môže dôjsť v jednotlivých štátoch k kľúčovým zmenám v daňovej štruktúre. Taktiež to môže mať dopad na oblasť rozpočtu, sociálnej a politickej oblasti. Európska únia si uvedomuje že vlastné národné záujmy, jednomyselnosť rozhodovania v daňových otázkach všetkých 27 členských zemí EÚ nemôžeme očakávať výrazné zmeny v systéme zdaňovania DPH. Na základne



jednomyseľného rozhodovania môžeme povedať, že v zavedení európskeho systému nepriamych daní sme stále sa rovnakom mieste.

Cieľ, ktorý chceta dosiahnuť EÚ sa týka prechodu z princípu zeme určenia na princíp zeme pôvodu. Bolo predpokladané zavedenie jednotných sadzieb dane v celej EÚ, pretože v opačnom prípade by rovnaká komodita ponúkala na trhu výroby a služby s rôznymi sadzbami dane a z toho vyplývajú rôzne konečné ceny výrobkov a služieb. Môžeme povedať, že súčasný systém zeme určenia, ktorý sa riadi podľa smernice 2006/112/ES sa osvedčil a bude ešte dlho zachovaný a modernizovaný. Taktiež z dôvodu, že členské štáty nemajú záujem a ochotu zjednocovať sadzby. Nový systém DPH by sa mal zamerať na zjednodušenie DPH pre podniky. Znížila by sa administratívna náročnosť podnikov a podporil by sa aj cezhraničný obchod, čo by malo kladný dopad na rast. Taktiež treba zastaviť obrovské straty, ktoré vznikajú vinou nevyberania DPH a podvodov. Uvádzajú sa odhady, že sa nevyberá 12% celkovej splatnej DPH.

Dňa 15.3. 2011 bolo prijaté nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, ktoré určilo vykonávacie opatrenia k smernici 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH. V tomto texte sa vymedzujú reštauračné a cateringové služby, taktiež rozdiely medzi nimi a správne zaobchádzanie s týmito službami. Je tam zachytená aj montáž jednotlivých častí stroja, opcie a ďalšie pojmy potrebné pre správne fungovanie smernice 2006/112/ES.

V boji proti daňovým podvodom Komisia veľa očakáva od vytvorenia elektronickej siete **Eurofisc**. Táto sieť pre výmenu informácií medzi jednotlivými členskými štátmi EÚ bola vytvorená na základe nariadenia č. 904/2010 zo dňa 7.10. 2009 o správnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Eurofisc nie je len sieť národných daňových úradov, ktorá umožňuje rýchlu výmenu informácií, ale má tiež vytvárať stratégiu, ako odolať možným rizikám kolotočových podvodov. Systém má byť vybudovaný tak aby umožnil priamy vstup národným daňovým úradom do databázy zahraničných parterov a v budúcnosti predpokladá minimálne štandardy pre registráciu fyzických a právnických osôb.<sup>45</sup>

Ďalším dôležitým projektom, ktorým sa zaoberá Komisia a má slúžiť k zlepšeniu daňových povinností subjektom je „One-Stop Shop“. Tento rozpracovaný projekt sa týka hlavne prípadov, kedy je povinnosť platiť daň z pridanej hodnoty v zemi spotreby. „*Cílem projektu je právní úprava, kdy dodavatel zboží by se již nemusel po dosažení limitu povinně registrovat v zemi spotřeby, ale stačila by mu registrace ve vlastním státě, a tím i jediné*

---

<sup>45</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 170

daňové identifikační číslo.“<sup>46</sup> Komisia taktiež predložila ucelený balíček daňových návrhov v oblasti DPH, pomocou ktorých má dôjsť k zlepšeniu prihraničného podnikania malých a stredných podnikov.

Významný bodom, ktorý ma zlepšiť budúcnosť fungovania DPH je zavedenia **smernice 2010/45/EU** z dňa 13.7. 2010 s účinnosťou od 1.1. 2013. Táto smernica umožňuje zjednodušenie fakturácie a odvod dane až po zaplatení za dodané výrobky či poskytnuté služby. Podstatným faktorom je, aby to slúžilo malým a stredným podnikom, ktoré sa stretávajú s problémami pri odvode dane príslušnému orgánu pred prijatím platby od svojich príjemcov. Chcú umožniť aby dodávateľ alebo poskytovateľ mohol účtovať daň v režime hotovostného účtovníctva. Tento voliteľný režim má priaznivý dopad na peňažné toky v súvislosti z ich príjmami z DPH. Štáty EÚ by mali dovoliť osobám povinným k dani, aby vystavovali zjednodušené faktúry. Viaz sa to však na podmienku, že čiastka faktúry nemôže byť vyššia ako 100 EUR alebo ekvivalent tejto čiastky v národnej mene.

Zložitosť systému DPH sa odrazila i v materiály COM(2010)695 zo dňa 1.12.2010, ktorá bola prijatá pod názvom **Zelená kniha o budúcnosti DPH pre jednoduchší, stabilnejší a účinnejší systém DPH**. Európsky parlament, Európsky sociálny a hospodársky výbor a skupina pre daňovú politiku zelenú knihu privítali a potvrdili, že je potrebné starý systém DPH zmodernizovať. Táto kniha uvádza že v roku 2008 dosiahli príjmy z DPH 21,4% vnútroštátnych daňových príjmov členských krajín EÚ. Dane teda predstavujú významný zdroj príjmov štátnych rozpočtov a v mnohých štátoch sú hlavným zdrojom. Hlavným cieľom je zahájiť konzultáciu so súčasnými stranami a odbornou verejnosťou o fungovaní súčasného systému DPH a jeho možných budúcich zmenách.<sup>47</sup>

O možných budúcich harmonizačných procesoch v oblasti dane z pridanej hodnoty zahrňujeme aj **program Fiscalis 2013**. Obecným cieľom tohto programu je zlepšiť fungovanie systému zdanenia na vnútornom trhu. Medzi významnejšie ciele zaraďuje zaistenie účinnej a efektívnej výmeny informácií v oblasti dane z príjmov a majetku, DPH a spotrebných daní, zníženie administratívnej náročnosti u správcov dane a aj u zdaňovaných osobách a posledný bod sa zameriava na zamedzenie daňových podvodov.

---

<sup>46</sup> ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978- 80- 7201-881-9. str. 170

<sup>47</sup> KOM (2010) 695 v konečném znění: *Zelená kniha o budoucnosti DPH pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH*. [online]. 1.12.2012 Brusel. [cit. 2013-04-24]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>

## 4. 2 Budúci vývoj v oblasti akcízov

Prvým stanoveným cieľom Komisie v oblasti harmonizácie selektívnych spotrebných daní bolo zladenie štruktúry a neskôr aj samotných daňových sadzieb jednotlivých akcízov. Komisia dokonca uvažovala aj o jednotnom zdaňovaní na báze obsahu liehu akéhokoľvek alkoholického nápoja. Niektoré štáty EÚ samozrejme nesúhlasil, pretože uvažujú vysoké dane na pivo a nízke na víno. Presne ako u DPH aj u akcízov sú v súčasnej dobe určené len minimálne sadzby akcízov.

Vo veci tabakových výrobkov Komisia predkladá každé štyri roky Rade správu a návrhy, ktoré sa týkajú zmien sadzieb. Dňa 16.2.2010 bola prijatá smernica 2010/12/EU a zrušila ju v roku 2011 smernica 2011/64/EU, ktorá nahradila pojem „najžiadanejšia cenová kategória“ pojmom „vážená priemerná maloobchodná cena“ a s účinnosťou od 1.1. 2014 zvyšuje minimálne sadzby. Od 1.1. 2014 bude celková spotrebná daň z cigariet vo výške 60% váženej priemernej maloobchodnej predajnej ceny cigariet pripustených k spotrebe. Táto spotrebná daň nesmie byť nižšia ako 90 EUR z 1000 ks cigariet bez ohľadu na váženú priemernú maloobchodnú predajnú cenu. Pre štáty Bulharsko, Estónsko, Grécko, Lotyšsko, Litvu, Maďarsko, Poľsko a Rumunsko je povolené prechodné obdobie do 31.12. 2017. Taktiež od 1.1. 2014 bude špecifická zložka spotrebnej dane z cigariet najmenej 7,5% a najviac 76,5% celkového daňového zaťaženia, ktoré je vytvorené súčtom špecifickej spotrebnej dane a hodnotovej spotrebnej dane a DPH vyberané z váženej priemernej maloobchodnej predajnej ceny. Od 1.1. 2015 bude činiť celková spotreba dane z jemného rezaného tabaku k ručnej výrobe cigariet najmenej 46% váženej priemernej maloobchodnej predajnej ceny, alebo najmenej 54 EUR za kilogram, ak je jemne rezaný tabak pripustený k spotrebe.

Veľkú podporu získalo taktiež zavedenie ekologickej dane, ktorá je súčasťou ekologickej daňovej reformy vo množstve krajín EÚ. Túto daň si zaviedli krajiny ako Dánsko, Nemecko, Holandsko, Švédsko, Fínsko a neskôr aj Estónsko a Slovinsko. Významom tejto dane malo byť kompenzovanie zníženého daňového zaťaženia práce a tak to malo prispievať k podpore štátnej politiky zamestnanosti. Predmetom tejto dane sú predovšetkým CO<sub>2</sub><sup>48</sup>, obaly, hnojivá a vypúšťané škodliviny. Podiel tejto dane na hrubom domácom produkte je nízky a celkom stagnuje.

V roku 2010 bol predložený návrh tzv. uhlíkovej dane, ktorá mala byť vyberá nie len pri vypúšťaní CO<sub>2</sub> továrenskými komínmi, ale aj pri použití ropy, plynu či uhlia pre kúrenie

---

<sup>48</sup> Oxid uhličitý

alebo pre pohon motor ako automobilových tak aj v továrni. Tento návrh sa mal stať súčasťou revízie smernice č. 2003/96/ES, ktorá mala zladit' danú normu s cieľmi EÚ, ktorá chcela zabezpečiť znižovanie emisie skleníkových plynov mimo rámec systému obchodovania s emisnými povoleniami a tak zabezpečiť zvýšenie využívania energie z obnoviteľných zdrojov. Nová norma by mala upravovať minimálne sadzby zdanenia energetických produktov a elektriny, ktoré by sa mali znižovať. Rovnako by sa mala rozšíriť rozpätie energetických produktov a mali by im byť priradené jednotlivé smernice.

Významný materiál je **COM(2011)169 final** zo dňa 13.4.2011, kde Komisia navrhuje zaviesť rozlišovanie medzi zdanením energie, ktorá je spojená s emisiami CO<sub>2</sub> a zdanením všeobecnej spotreby energie. Od 1.1. 2013 by malo mať zdanenie energetických produktov a elektriny dve zložky. Prvá zložka je zdanenie emisií CO<sub>2</sub> a druhá zdanenie spotreby. Zdanenie emisií CO<sub>2</sub> by malo byť vo výške 20 EUR za tonu CO<sub>2</sub> a výška druhej zložky je závislá na type paliva a taktiež cena sa bude podľa toho typu odvíjať s platnosťou od 1.1.2015 a 1.1. 2018. Toto rozdelenie na dve zložky a následné zdanenie energetických produktov a elektriny by nemalo byť diskriminačné voči rôznym energetickým zdrojom.

## 5 ZÁVER

Daňová politika Európskej únie je jedna z najviac citlivých a diskutovaných oblastí ďalšieho vývoja Európskej únie. Táto téma vyžaduje mimoriadnu pozornosť z dôvodu politickej citlivosti, ale taktiež z rozpočtových a sociálnych dopadov. EU sa zaoberá daňami ako nástrojom, ktorý ovplyvňuje chovanie ekonomických subjektov, taktiež môže brániť v rozvoji vnútorného trhu EÚ a dokonca môže negatívne ovplyvniť hospodársku súťaž. V súčasnosti je harmonizácia daní v rámci jednotného trhu stále nedoriešená a vyskytuje sa množstvo variant jej ďalšieho vývoja. V EÚ sa nachádza 27 členských štátov a táto skutočnosť veľmi sťažuje a spomaľuje proces harmonizácie daní, hlavne z dôvodu, že u mnoho otázok, ktoré sa týkajú daní je potrebný súhlas všetkých členských krajín.

V oblasti vývoja dane z pridanej hodnoty som zistila, že aj keď sa určité úpravy udiali, tak Komisia ťažko hľadá prijateľný konsenzus ďalšieho vývoja DPH. Môžeme však povedať, že v oblasti DPH dochádza k najväčšej harmonizácii. Legislatíva, ktorá sa zaoberá sadzbami DPH umožňuje v dobe ekonomickej krízy nachádzať nové príležitosti pre zlepšenie fungovania systému dane z pridanej hodnoty na úrovni EÚ. Hlavným úmyslom do budúcnosti je zblížovanie sadzieb DPH, ktoré by mali napomôcť jednoduchšiemu fungovaniu vnútorného trhu EÚ. Ďalšími alternatívami je znižovanie administratívnej záťaže, ktorá v súčasnosti proces správy DPH sprevádza. Hlavne ekonomická kríza rozhýbala oblasť sadzieb DPH. Tieto zmeny nemali však vplyv k zmenšeniu rozpätia sadzieb DPH v EÚ, ale vyplývajú z fiškálnych záujmov jednotlivých členských štátov. V každom prípade každý spôsob, ktorý pomáha k zblížovaniu sadzieb jednotlivých členských štátov prispieva k lepšiemu fungovaniu jednotného vnútorného trhu. Európska únia sa snaží riešiť taktiež problémy v oblasti daňových únikov, s ktorými sa často stretávajú.

Oblasť spotrebných daní – akcízov je v priestore Európskej únie veľmi komplikovaná. Obzvlášť oblasť spotrebnej dane z alkoholu a alkoholických nápojov je ťažké harmonizovať, z dôvodu značnej nevôle jednotlivých členských štátov EÚ. Komisia sa snaží zladiť štruktúru daní a ako u DPH sa zamerala len na určenie minimálnej sadzby akcízov.

Podľa môjho názoru daňová politika naberať správny smer a daňová harmonizácia je veľmi potrebná pre zaistenie vnútorného trhu. Taktiež je potrebná pre zabránenie daňových únikov a eliminácii dvojitého zdanenia. Myslím si, že postupom času sa vývoj v daňovej harmonizácii zmení, ale veľmi záleží na tom ako sa k tomu postavia jednotlivé členské štáty.

# ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

## Monografia

- [1] HOBZA, Alexander. *Evropská unie a hospodářské reformy*. 1. vyd. Praha: C. B. Beck, 2009. 352 s. ISBN 978 – 80- 7400- 122-2.
- [2] KUBATOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN 978 –80 -7357-574-8.
- [3] LACHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [4] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [5] ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978 –80-7201-881-9.
- [6] ŠIROKÝ, Ján. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [7] TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 4. vyd. Praha: Linde, 2004. 306 s. ISBN 80-7201-478-1.

## Právne predpisy

- [8] *SMERNICA RADY 2006/112/ES* z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.
- [9] *SMERNICA RADY 2011/64/EÚ* z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov
- [10] *SMERNICA RADY 2008/118/ES* z 16. decembra 2008 o obecnej úprave spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS

[11] *SMERNICA RADY 2003/96/ES* 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny

[12] *NARIADENIE RADY č. 2073/2004* z 16. novembra 2004 o správnej spolupráci v oblasti spotrebných daní

### **Elektronické dokumenty**

[13] *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. 2012 [cit. 2013-04-15]. ISSN 1831-8789. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2012/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf)

[14] ZERVAN, Vladimír. *Ekonomické linky: Sadzby DPH v členských krajinách EÚ*. [online]. 2011[cit. 2013-04-15]. Dostupné z: <http://www.zervan.sk/index.php?idc=21&n=sadzby-dph-v-clenskych-krajinach-eu>

[15] EUROPA: *Přehledy právních předpisů EU*. [online]. 3.11.2010. [cit. 2013-04-16]. Dostupné z: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_for\\_goods/motor\\_vehicles/interactions\\_industry\\_policies/127019\\_cs.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_for_goods/motor_vehicles/interactions_industry_policies/127019_cs.htm)

[16] KOM (2010) 695 v konečném znění: *Zelená kniha o budoucnosti DPH pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH*. [online]. 1.12.2012 Brusel. [cit. 2013-04-24]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>

## **ZOZNAM SKRATIEK**

**CO<sub>2</sub>** – Oxid uhličitý

**DPH** – Daň z pridanej hodnoty

**EHS**- Európske hospodárske spoločenstvo

**ES** – Európske spoločenstvo

**ES** – Súdny dvor

**ESD** – Európsky súdny dvor

**ESUO** – Európske spoločenstvo uhlia a ocele

**EU VIES** - VAT Information Exchange System

**EUROATOM** – Európske spoločenstvo pre atómovú energiu

**EÚ** – Európska únia

**HDP** – Hrubý domáci produkt

**Kč** – Česká koruna

**OECD** – Organizácie ekonomickú spoluprácu a rozvoj

**OSN** – Organizácia spojených národov



## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřou licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mě požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. května 2013



.....  
jméno a příjmení studenta

# PRÍLOHY

**Príloha I.** Klasifikácia daní podľa metodiky OECD

**Príloha II.** Zmluva o fungovaní Európskej únie (výňatok)